



**ILEGALIDAD DE LA
TASA QUE INCIDE EN
LA ACTIVIDAD
COMERCIAL
INDUSTRIAL Y DE
SERVICIO**

FUSERO María Celeste

**ABOGACIA
2011**

En el sistema Republicano, coexisten tres órdenes de gobierno con sus respectivas facultades de percibir tributos, haciendo imprescindible la armonización de las mismas a fin de evitar que se generen excesos recaudatorios, que desalienten el desarrollo económico y social del país.

Los Estados Municipales, han debido asumir progresivamente un mayor compromiso en la prestación de servicios públicos, siendo algunos de ellos cedidos por el Estado Nacional y los Estados Provinciales, sin el correspondiente aporte de fondos para su financiamiento; lo que los ha llevado a avanzar en la percepción de sus tributos, particularmente en la tasa que, entre otras, recibe la denominación de “Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios”.

Ello ha provocado la reacción de los contribuyentes que vienen cuestionando distintos aspectos relativos a su correcta aplicación.

En este trabajo, a partir de la conceptualización de los distintos tributos; el régimen rentístico de la Constitución Nacional, que delimita el tipo de recursos y las circunstancias en la que cada nivel de gobierno puede cobrar los tributos; y los límites impuestos para asegurar la armonía entre los diferentes ordenes gubernamentales, se profundiza el estudio de la forma en que los Municipios han aplicado la tasa objeto de estudio.

Análisis que concluye en la ilegalidad de este tributo, dado que tanto en la definición de su hecho imponible como su aplicación se deriva que la tasa es en realidad un impuesto disfrazado, y por lo tanto se encuentra en pugna con lo dispuesto por el art. 9 inc. “b” de la ley de Coparticipación Federal respecto del impedimento de los entes municipales a percibir tributos análogos a los nacionales coparticipables. Aún en el caso de pretender ajustar su hecho imponible para que se considere una tasa, su cuantía frente al costo del servicio brindado por el municipio, también desnaturalizan el tributo tornándolo, igualmente, ilegal.

In the Republican system, three levels of government coexist with their respective powers to perceive tributes, making it essential to harmonize them in order to avoid generating excess tax collection, to discourage economic development and social development.

Municipal States have had to progressively assume greater involvement in delivering public services, some of which are assigned by the federal government and the provincial governments, without a corresponding provision of funds for financing, what progress has been perception of taxes, particularly in the rate that, among others, is referred to as "The contribution that falls on the commercial, industrial and service".

This has caused the reaction of taxpayers who are challenging different aspects of their correct application.

In this work, from the conceptualization of the different taxes: the regime to allocate revenue to the Constitution, which defines the type of resources and the circumstances in which each level of government can collect taxes, and limits to ensure harmony between different governmental orders, deepens the study of how municipalities have applied the rate under study.

Analysis concludes that the illegality of this tribute, as in the definition of taxable event and its implementation follows that the rate is really a tax in disguise, and therefore is in conflict with the provisions of art. 9 inc. "b" of the Federal Revenue Sharing on the impairment of municipal entities to levy charges similar to national partners. Even in the case of trying to adjust their taxable event to be considered a fee, the amount against the cost of service provided by the municipality, also distort the tax turning it, equally, illegal.

INDICE GENERAL

Introducción.....	6
-------------------	---

CAPITULO 1

“NOCIONES BASICAS DE LOS RECURSOS TRIBUTARIOS”

1.1	LOS RECURSOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO. CONCEPTO CARACTERISTICAS E IMPORTANCIA.....	8
1.2.	IMPUESTOS	
1.2.1	Concepto.....	8
1.2.2	Características.....	9
1.2.3	Naturaleza Jurídica.....	10
1.2.4	Principio de Capacidad Contributiva.....	11
1.2.5	Condiciones para que su aplicabilidad resulte legítima.....	13
1.2.6	No Confiscatoriedad.....	14
1.3.	TASA	
1.3.1.	Concepto.....	15
1.3.2.	Características.....	15
1.3.3.	Naturaleza Jurídica.....	16
1.3.4.	Condiciones para que su aplicabilidad resulte legítima.....	17
1.3.5.	Requisito de la Prestación de Servicios en las Tasas.....	18
1.3.6.	El Quantum de las Tasas.....	23
1.4.	CONTRIBUCIONES ESPECIALES	
1.4.1.	Concepto.....	27
1.4.2.	Características.....	28
1.4.3.	Naturaleza Jurídica.....	29
1.4.4.	Condiciones para que su aplicabilidad resulte legítima.....	30
1.5.	DIFERENCIAS ENTRE IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES.....	30

CAPITULO 2

“LOS MUNICIPIOS Y SU POTESTDA TRIBUTARIA”

2.1.	EL MUNICIPIO COMO ORGANO DE GOBIERNO.....	32
2.2.	AUTARQUIA VERSUS AUTONOMIA	
2.2.1.	Constitución Nacional.....	34

2.2.2.	Constitución de la Provincia de Córdoba.....	35
2.2.3.	En la Jurisprudencia.....	35
2.3.	POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL.....	37

CAPITULO 3

“LIMITACIONES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS MUNICIPIOS”

3.1.	LIMITACIONES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS MUNICIPIOS.....	46
3.1.1.	Limitaciones provenientes de la Constitución Nacional.....	46
3.1.2.	Limitaciones provenientes de la Constitución Provincial.....	47
3.1.3.	Limitaciones provenientes de disposiciones legales.....	47
	A) La Ley de Coparticipación (Ley N°23.548).....	47
	B) El Convenio Multilateral.....	53

CAPITULO 4

“TASA A LA ACTIVIDAD COMERCIAL, INDUSTRIAL Y DE SERVICIO”

4.1.	TASA QUE INCIDE SOBRE LA ACTIVIDAD COMERCIAL INDUSTRIAL Y DE SERVICIO	
4.1.1.	Concepto y Denominación.....	57
4.1.2.	Poder de Policía de los Municipios.....	58
4.1.3.	Hecho Imponible.....	59
	A) Ejercicio habitual de una actividad por empresas comerciales, industriales y de servicios.....	61
	B) Prestación de Servicios por el Municipio.....	62
4.1.4.	Base Imponible.....	65
	Conclusión.....	70
	Bibliografía.....	74

INTRODUCCION

Previo a entrar en la consideración del tema propuesto resulta de utilidad formular algunas apreciaciones relativas al marco en el cual se habrá de encuadrar el mismo, que eventualmente nos ayudarán a comprender el alcance de las conclusiones, sin con ello pretender una profundización de estos temas.

En virtud del reconocimiento expreso del federalismo como forma de gobierno, por el art. 1 de la Constitución Nacional, en la Argentina existen tres órdenes de gobierno autónomos, a saber; La Nación, Las Provincias y Los Municipios. Es respecto este último nivel de gobierno que en materia tributaria se han generado las mayores dificultades, en relación con las facultades de imponer tributos.

Si bien, cada uno ellos cuentan con facultades tributarias propias, resulta imprescindible armonizar dichas facultades con el ordenamiento legal vigente. Sin embargo, a raíz de la insuficiencia de recursos financieros, los fiscos municipales han buscado crear nuevas fuentes de ingresos para satisfacer la prestación de servicios que los miembros de la comunidad pretenden que les sean brindados. Con este fundamento se ha buscado encubrir manifestaciones abusivas del ejercicio del poder tributario, y cuyas consecuencias han debido ser soportadas por los contribuyentes, en desmedro de sus derechos y garantía.

El modo en que los municipios habrán de llevar a cabo la regulación de sus tributos, con el fin de satisfacer el bienestar de la comunidad, debe estar supeditado al respeto de las normas emergentes de la Constitución Nacional, de las Constituciones Provinciales y de las demás leyes que conforman el sistema tributario aplicable.

El art 180 de la Constitución de la Provincia de Córdoba reconoce de manera expresa a sus municipios un régimen de gobierno autónomo. Este reconocimiento resulta de vital importancia, ya que faculta a ese órgano de gobierno a regular y percibir tributos, entre ellos, la cuestionada “contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicio”.

El reconocimiento de la autonomía, trae aparejado diversas facultades que se analizaran oportunamente, aunque se debe tener presente que con ello no se puede equiparar la situación jurídica de los Municipios al status del que gozan las Provincias.

Con el presente trabajo se pretenderá analizar la legalidad o no, del cobro de la tasa por servicios de inspección general e higiene que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios, denominación que varía según el municipio de aplicación, pero que en su hecho imponible siempre se refieren a la misma tasa.

En definitiva, si bien la jurisprudencia ha dejado sentada su postura en relación con algunos aspectos de la aplicación práctica de la tasa que se analizará, la discusión ha traído cuestiones no previstas, que permiten vislumbrar nuevos conflictos entre los Municipios y los contribuyentes, cuyo análisis constituyen el objeto del presente trabajo.

CAPITULO N° 1

“NOCIONES BASICAS DE LOS RECURSOS TRIBUTARIOS”

1.1. LOS RECURSOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO. CONCEPTO CARACTERISTICAS E IMPORTANCIA.

En general, los recursos tributarios, son clasificados por la mayoría de la doctrina, en impuestos, tasas y contribuciones especiales, que son consideradas *“especies de un mismo género, y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas... del encuadre en una u otra especie puede surgir la legitimidad o no de su cobro por un determinado nivel gubernamental”* (Villegas H. , 2000)

En este capítulo se analizarán distintos puntos de interés en relación a las tres especies del género tributario, particularizando aquellos aspectos que más se relacionan con el objetivo del presente trabajo.

1.2. IMPUESTOS

1.2.1. CONCEPTO

A los fines de entender las definiciones de impuestos que se expondrán a continuación, es necesario aclarar que el propósito básico de un impuesto es, como expresa Villegas, *“contribuir al sostenimiento del estado”*, mediante la obtención de ingresos para cubrir las necesidades públicas, tendientes a la satisfacción del bien común de la población, que es el fin último del Estado.

Villegas, define al impuesto como *“los tributos exigidos por el estado a quienes se hallan en las condiciones generadoras de la obligación de tributar, elegidas por ser abstractamente idóneas para exteriorizar capacidad contributiva y en proporción a*

esta, siendo dichos hechos generadores de la obligación ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”. (Villegas H. , 2000)

Jarach, por su parte, enseña: *“Llámesse impuesto al tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva – independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere- o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familias, monto total de ingresos y fortuna”.* (Jarach, 1999)

Si bien, existen diferentes definiciones de impuestos como autores hayan escrito sobre el tema, se podría simplificar el concepto, diciendo que el impuesto es el tributo exigido en virtud del poder de imperio del estado (preferentemente en dinero) a una persona que se halla comprendida, conforme a la ley, dentro de un hecho imponible¹, y que manifiesta cierta capacidad contributiva, sin que exista un contraprestación por parte del estado.

1.2.2. CARACTERISTICAS

Seguidamente se analizarán algunas de las características o elementos esenciales del impuesto:

- Deben ser establecidos por la ley y están a cargo de personas físicas o jurídicas.
- Su independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el estado desarrolla con su producto.
- Su cobro se hace a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar.

¹ Hecho imponible: es el acaecimiento de la hipótesis legal condicionante..., que trae como consecuencia la potencial obligación de una persona de pagar un tributo... Debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales. (VILLEGAS Héctor B. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999, P. 272)

- Dichas condiciones no pueden consistir en hechos o circunstancias que no sean abstractamente idóneos para reflejar capacidad contributiva.
- El impuesto debe estructurarse de manera tal que las personas con mayor aptitud económica aporten en mayor medida.
- Debe destinarse a cubrir los gastos públicos.

1.2.3. NATURALEZA JURIDICA

“No tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. En virtud de esa potestad exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines.

El impuesto es como todos los tributos una institución de derecho público. Podríamos agregar que el impuesto es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes. Tal sistema social importa la existencia de un órgano de dirección (El Estado) encargado de satisfacer necesidades públicas. Como ello requiere gastos y por consiguiente ingresos, se lo inviste de la potestad de recabar coactivamente cuotas de riquezas de los obligados sin proporcionarles servicio concreto divisible alguno a cambio o como retribución. En tal sentido la naturaleza jurídica como institución de derecho público, no difiere de las restantes cuya finalidad está dada por el necesario accionar del Estado en pro de la satisfacción de los requerimientos sociales de la comunidad”. (Villegas H. B., 1999)

En definitiva, conforme lo expuesto precedentemente, los impuestos poseen la misma naturaleza jurídica que los tributos en general, siendo manifestaciones del poder de imperio del Estado, por medio del cual exige coactivamente a los ciudadanos el pago de los mismos.

1.2.4. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Villegas define la capacidad contributiva como *“la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos”*. (Villegas H. , 2000)

Para Rodolfo R. Spisso la capacidad contributiva es entendida como la posesión de riqueza que permite cumplir con las obligaciones fiscales, o bien, expresado de otro modo, implica aptitud de las personas para pagar los tributos; la cual es establecida teniendo en cuenta ciertos factores que han sido aceptados por la doctrina y entre los cuales encontramos: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales y los incrementos de valor del patrimonio. Este principio se encuentra vinculado con el principio de Igualdad; el cual encuentra su formulación teórica en un principio elaborado por Adam Smith: *“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”*. (Spisso, 2009)

En la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre se expresa que todas las personas tienen el deber de pagar los impuestos establecidos por ley para el sostenimiento de los servicios públicos.

“La causa jurídica del tributo debe ser buscada en la realización del hecho que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado”. (Spisso, 2009)

En la Constitución Argentina, dicho principio no está establecido de manera expresa, sino que su inclusión está implícita.

La Constitución permite interpretar que la intención de los constituyentes fue que los tributos sean pagados equitativamente según la capacidad económica de los ciudadanos.

✓ El art.4º habla de las contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso a la población.

- ✓ En el Art.16 toca lo referente a que la igualdad es la base del impuesto.
- ✓ Y el Art.75, inc.2º le otorga al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, y se estipula que ellas deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación.²

“La igualdad a la que se refiere la Constitución como base del impuesto es la contribución de todos los habitantes según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto se complementa con el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada.

Estos conceptos se refuerzan axiológicamente con el de equidad, que se opone al de la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable”. (Villegas H. B., 1999)

Que implica la capacidad contributiva:

- a) Que los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo son quienes deben contribuir.
- b) Que el sistema tributario se estructure de tal manera que quienes tengan mayor capacidad económica tengan una participación más alta en los ingresos tributarios del Estado.
- c) Que no pueden seleccionarse como hechos imposables circunstancias que no sean abstractamente idóneas para reflejar la capacidad contributiva.
- d) Que el tributo que recaiga sobre un contribuyente no exceda la capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

² Villegas Héctor B. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” Ed. Depalma, Buenos Aires, (1999) P. 196

**1.2.5. CONDICIONES PARA QUE SU APLICABILIDAD RESULTE
LEGITIMA**

A los fines que la aplicación de un impuesto determinado sea legítima se tienen que dar ciertos requisitos, los cuales están vinculados con garantías formales y materiales, que actúan como límites a la potestad tributaria.

Es así, que en primer lugar se tiene que producir el acaecimiento del hecho imponible, que va a estar expresamente previsto por la ley que establezca el impuesto en virtud del principio de legalidad que se encuentra contemplado en el art. 19 de la Constitución Nacional en el cual se establece que: “nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe”.

“Esto significa que todo poder ejercido por un funcionario u órgano de gobierno debe derivarse del orden jurídico establecido por las normas legales, y ajustarse a lo que ellas disponen.

La razón del principio de legalidad se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y de acuerdo con sus prescripciones. La finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica mediante predeterminaciones de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano que es lo que tienen que hacer u omitir”. (Spisso, 2009)

En materia tributaria dicho principio recibe el nombre de Reserva de Ley y en la Argentina dicha reserva es absoluta, dado que solamente el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones y a su vez se exige que todas las normas tributarias sustantivas estén reguladas exclusivamente por ley, es decir que el tributo debe ser creado por ley, la cual debe también, definir todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria.

También la norma debe establecer el sujeto pasivo a quien está dirigida dicha imposición por haber realizado determinado acto mediante el cual se manifieste cierta capacidad contributiva, la cual va a determinar su mayor o menor obligación de tributar.

1.2.6. NO CONFISCATORIEDAD

La no confiscatoriedad es una garantía constitucional, que es fundamental a los fines de resguardar los intereses del contribuyente.

En el art. 17 de la C.N. se garantiza el derecho de propiedad y establece: “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública debe ser calificada por ley y previamente indemnizada”

“esa enfática protección, que constituye el mejor instrumento de una política tendiente al engrandecimiento de la Nación, se ve atenuada por la existencia de los tributos que impone el Estado, mediante los cuales se apropia de la riqueza privada” (Spisso, 2009)

Conforme lo analizado precedentemente, las contribuciones impuestas por el Estado son necesarias, y le corresponden al contribuyente, como responsable de su sostenimiento, por lo cual no existe una contradicción entre el derecho de propiedad consagrado constitucionalmente y los tributos, sino que es necesario que quede establecida la existencia de ciertos límites, a los fines de evitar la inviolabilidad de dicho derecho.

Dicho límite estaría dado por la garantía de no confiscatoriedad recepcionado por la Constitución de manera indirecta al tratar lo referente al Derecho de Propiedad.

Una vez expuesta conceptualmente dicha garantía, es necesario establecer que del ámbito de aplicación de la misma quedan excluidos los impuestos indirectos, que por su propia estructura y características son esencialmente trasladables, ya que si el contribuyente mediante el precio de venta recupera el importe abonado al fisco en virtud de un tributo, no resulta afectado económicamente su patrimonio. Dicha exclusión ha sido aplicada por la Corte Suprema, aunque al ser una garantía constitucional basada en un perjuicio de índole patrimonial, donde quien la alega tiene el deber de probar, si el tributo no ha podido trasladarse total o parcialmente al precio de venta, habrá absorbido

una parte de las ganancias, generándose una disminución que habilita el reclamo del contribuyente.³

1.3. TASA

1.3.1. CONCEPTO

Villegas define a la tasa como *“un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”*. (Villegas H. B., 1999)

Para Jarach la tasa *“es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio individualizado hacia el sujeto pasivo”*. (Jarach, 1999)

Según Spisso *“es una especie del género “tributo”, quedando, por lo tanto comprendidas en la definición de prestación obligatorias, establecidas por ley, tendientes a la cobertura del gasto público”*. (Spisso, 2009)

A estas definiciones cabrían agregarle un requisito fundamental tenido en cuenta a partir de la doctrina judicial del Fallo “Compañía Química C/ Municipalidad de Tucumán” y en torno al cual se han generado la mayoría de las controversias relacionadas con la aplicación de esta especie tributaria; el mismo consiste en la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio al contribuyente.

Es decir que se puede extraer como elemento en común, la existencia de una actividad estatal como contraprestación por el pago de la misma, basada en la prestación efectiva de un servicio al contribuyente.

1.3.2. CARACTERÍSTICAS

Para entender conceptualmente este tributo es necesario analizar cuáles son las características del mismo, y que a su vez, van a servir para diferenciarlos del resto de los tributos. Algunas de dichas características son:

³ Spisso, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario” Ed. Depalma, Buenos Aires, (2009) P. 341

- Tienen carácter tributario, por lo cual es esencial que las tasas deban ser creada únicamente por ley.
- Su hecho imponible se integra con una actividad que el estado cumple y que está vinculado con el obligado al pago. La actuación estatal vinculante es el elemento caracterizador más importante para saber si se está realmente ante una tasa.
- El producto de la recaudación será exclusivamente destinado al servicio respectivo.
- El servicio prestado debe ser divisible (*uti singuli*), porque si el servicio que da lugar a la tasa no se puede fragmentar en unidades de uso o consumo (*uti universi*), será imposible su vinculación particular a persona alguna.
- La actividad vinculante debe ser realizada gratuita y obligatoriamente por el estado, salvo casos excepcionales. Esto es así, porque se trata de funciones y servicios de ineludible cumplimiento para satisfacer las necesidades más elementales de la población y no se tolera su falta de cobertura por el estado.⁴

1.3.3. NATURALEZA JURIDICA

Respecto de la naturaleza jurídica de las tasas, se puede decir que las mismas son prestaciones obligatorias, no facultativas, establecidas por ley. Además, dichos tributos poseen carácter tributario, por lo que el estado las exige en virtud del ejercicio de su poder de imperio.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Compañía Química c/ Municipalidad de Tucumán”, en el considerando 5º establece la necesidad de tener en cuenta que “*los servicios públicos podían diferenciarse en uti singuli y uti universi. En los primeros, el beneficiario o el usuario estarían identificados o individualizados por un uso y pago diferenciado. En cambio, los segundos consistirían en servicios colectivos que beneficiarían a una población y que se cobrarían igualitaria y proporcionalmente a los vecinos...*”; y en el considerando 7º se sostiene que “*es*

⁴Villegas Héctor B. “Manual de Finanzas Públicas” Ed. Depalma, Buenos Aires, (2000) P. 254/258

requisito fundamental de las tasas que de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualiza prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”.(Compañía Química S.A. C/ Municipalidad de Tucumán - Recurso Contencioso Administrativo y Acción de Inconstitucionalidad -, 1989)

**1.3.4. CONDICIONES DE APLICABILIDAD PARA QUE RESULTE
LEGÍTIMA**

Para que sea legítima la aplicabilidad de una tasa debe reunir los siguientes requisitos:

1. Debe corresponder a una efectiva e individualizada prestación de servicios y el monto de la tasa debe corresponderse con la contraprestación.
2. No debe ser confiscatoria.
3. Debe respetar los principios de legalidad, igualdad y el resto de los principios emanados de Constitución nacional.
4. Debe tener un sustento territorial o local habilitado, es decir que los contribuyentes cuenten con un asentamiento físico en donde se desarrolle la actividad que se encuentra gravada con la tasa y, a su vez, donde el Estado preste los servicios a que se compromete en virtud del tributo percibido.
5. Para determinar el “quantum” de la tasa puede tomarse como elemento de imposición a la capacidad contributiva en una medida razonable, pues la tasa siempre deberá estar en correspondencia con el costo del servicio.
6. Debe respetar los parámetros que dispone el art 35 del Convenio Multilateral.
7. Debe respetar los compromisos asumidos por las provincias en el Pacto Fiscal.

8. Debe respetar las exenciones establecidas por ley (siempre que se explicita que las mismas abarcan a los tributos municipales).

9. Lo recaudado por las mismas debe representar un beneficio concreto para la comunidad municipal, ya que el municipio deberá promover la política necesaria para reducir al máximo los costos (especialmente los indirectos) del servicio que preste.⁵

1.3.5. REQUISITO DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LAS TASAS

Como se expuso precedentemente, el elemento esencial para que el cobro de una tasa sea válido está dado por la existencia de la prestación de un servicio. En otras palabras es necesario que se verifique una actividad estatal que afecte de alguna manera al contribuyente y que en consecuencia de origen a su obligación de tributar.

Para Villegas, el problema radicaría en determinar el alcance que se le debe asignar al servicio o actividad que sirve para justificar el cobro de una tasa. Es sobre dicha temática que la doctrina y jurisprudencia han elaborado doctrinas antagónicas. Por lo que las actitudes y conclusiones tanto de los fiscos como de los eventuales contribuyentes de las distintas tasas, variarán de acuerdo a la posición que en definitiva se termine adoptando.

Siguiendo al autor citado, y para abordar este tema, se examinarán tres teorías:

1. prestación potencial: conforme esta tesis, para que el tributo sea exigido, resultará necesaria la descripción del servicio y su ofrecimiento a los contribuyentes. Es decir, que es suficiente la real y concreta posibilidad de que la actividad estatal se cumpla.

Para quienes sostienen esta tesis es legítimo el cobro de la tasa desde el momento en que el Estado incurre en erogaciones con el fin de organizar la prestación de un servicio, el cual estará a disponibilidad de los particulares cuando los mismos lo requieran, no siendo necesario la efectiva prestación del servicio a un individuo en

⁵Lopez, Alejandro N. "Tasas Municipales: Las Limitaciones a las Potestades Municipales". *Práctica Profesional (Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social) - La Ley Online* -, (2007) P. 21-33.

particular; lo cual es utilizado como fundamento para la percepción de determinadas tasas cuya legitimidad es indudable.

Guillermo Patricio Galli comparte esta posición con los siguientes argumentos: *“(...) la doctrina se inclina por entender que no es necesario que en el caso determinado se haya prestado efectivamente el servicio al obligado al pago. En tal sentido, una vez abandonado (...) el principio de la ventaja como elemento esencial o causa de la tasa, el análisis de este tributo no se basó en función de dicho beneficio, sino sobre el servicio mismo que presta el estado. Lo importante como fundamento del gravamen es la existencia de una organización administrativa que esté en condiciones de prestar el servicio que da origen a la imposición del tributo”.* (Villegas H. , 2000)

Jarach, en contraposición, sostiene que dicha tesis ha sido utilizada como defensa de los municipios argentino para justificar tasas recaudadas por servicios no prestados; por lo cual resulta inaceptable que la tasa se puede justificar en un servicio individualizado en lo meramente potencial. El mencionado autor expresa: *“la mera existencia teórica de un servicio que no se individualiza efectivamente hacia el sujeto, no constituye base suficiente para crear una tasa y ésta no puede ser válidamente exigida. Tampoco puede considerársela como un impuesto disfrazado, por carecer de los caracteres esenciales de este tributo”.* (Jarach, 1999)

2. prestación efectiva y particularizada: para esta postura, se exige la efectiva prestación del servicio particularizado en el obligado. En las XV jornadas latinoamericanas de derecho tributario realizadas en Venezuela se afirmó: *“es de la esencia de la tasa que el servicio estatal que constituye su presupuesto de hecho sea prestado efectivamente por la administración al contribuyente, aún cuando éste se resista a recibirlo”.*

Por lo que se puede observar que el requisito de la prestación efectiva del servicio por parte del Estado a los contribuyentes, constituye el elemento más importante para diferenciar dicha especie tributaria del impuesto.

La mencionada tesis, encuentra sustento en lo expresado por la CSJN en el conocido caso de Compañía Química, conforme lo expuesto por Villegas; en el cual, entre otras cosas, se dijo: *"que todos los precedentes citados suponen, empero, la existencia de un requisito fundamental respecto de las tasas, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.*

Cabe destacar que calificada doctrina ha concluido en que el verdadero alcance del fallo emitido por la corte en Compañía Química, teniendo en cuenta los precedentes citados por el máximo tribunal, se asientan en la idea de que "en la medida que sea una efectiva e individualizada prestación del servicio abre una pretensión válida del cobro de la tasa". (Villegas H. , 2000)

En junio de 2009, en los autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Laboratorios Raffo S.A. C/ Municipalidad de Córdoba”, La Corte concluyó que el cobro de un tributo en virtud de la prestación de un conjunto de servicios de carácter general (control del buen estado de los edificios; coordinación del transporte; ordenamiento del tránsito y regulación del estacionamiento; etc.), no satisface el requisito fundamental para dar validez al cobro de una tasa, en cuanto a que **su cobro debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio, referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente**, exigencia que encuentra sustento en el artículo 17 de la Constitución Nacional.

De lo cual, surge que para que exista válidamente una tasa debe reunir como requisitos que la misma sea: 1) concreta, es decir no difusa, no genérica y no diluida entre los administrados. 2) efectiva, dado que no se admite que la prestación del servicio sea potencial. 3) individualizada, prestada de manera individual a cada contribuyente que abona la tasa.

Con dicho pronunciamiento queda asentado que para la Corte esta sería la postura adoptada respecto de la necesidad de la existencia de una efectiva e

individualizada prestación del servicio a los fines de que el cobro de la tasa sea válido y legítimo.

La mencionada teoría es a la que se adhiere, dado que analizando textualmente el concepto de tasa se deriva la necesidad de que el pago de la tasa sea en virtud de una contraprestación del estado, la cual se traduce como hemos dicho anteriormente en la prestación efectiva de un servicio, en los que el beneficiario estaría individualizado (uti singuli).

3. prestación efectiva del servicio descrito en forma amplia: Para quienes sostienen esta posición, el servicio debe ser efectivamente prestado, admitiendo que en algunos casos el tributo sea cobrado por un servicio particularizado, en tanto que en otras situaciones el servicio efectivizado debe ser evaluado en un contexto general.

Es claro que la "tesis restringida" (prestación individualizada) se aplica a las tasas en las que el administrado era particularmente alcanzado por el servicio.

Sin embargo, en el supuesto que el estado preste un servicio que beneficie a toda la comunidad, en la que se encuentren incluidos los obligados al pago de ciertas tasas, no hay ahí "particularización estricta", pero los obligados son aquellos a los cuales dichos servicios atañen en mayor medida, en virtud de los ingresos considerables que en muchos casos obtienen a raíz de la realización de dicha actividades.

En tales casos, se proporcionan servicios como la seguridad, la salubridad, la higiene, que se hayan estrictamente particularizado, pero cuyo cobro, como emanación del poder fiscal de que están dotados los distintos niveles del estado (y especialmente el municipal), resulta equitativo y adecuado.

Giuliani Fonrouge dice que "los servicios del estado se organizan en función del interés público, y no del particular; cuando se inspeccionan comercios o establecimientos fabriles, que desarrollan tareas peligrosas o insalubres, se atiende a circunstancias de seguridad colectiva, de salud pública, de higiene del trabajo. Cuando se organizan servicios de alumbrado, limpieza de calles, desagües, se tiene en mira el interés de la colectividad".

En la doctrina tributaria, y teniendo presente los lineamientos elaborados por Miguel A. Marienhoff, es necesario distinguir entre los servicios públicos *uti singuli* y *uti universi* para poder determinar la naturaleza de la relación que se crea entre el usuario de un servicio y el Estado. Por lo que, tratándose de servicios *uti universi*, la relación usuario-estado es meramente "legal"; nunca contractual, porque el usuario efectivo es "cualquiera del pueblo", una persona indeterminada.

En respaldo de esta tesis se ha dicho que cuando el servicio que debe realizar el estado ha sido instituido en ventaja o utilidad del particular, el mismo debe ser concretamente prestado a quien los paga pues la contribución del último recibe su causa en el beneficio recibido. Pero la situación difiere cuando el servicio ha sido instituido con finalidades de interés general, teniendo en mira la colectividad, pues entonces la tasa debe pagarse en tanto se lleve a cabo la actividad administrativa prevista por la ley.

Villegas adhiere a esta tesis, y encuentra en la misma los fundamentos necesarios para dar legitimidad a la tasa que es objeto de estudio, dado que su hecho imponible se integra con actividades estatales no particularizadas, por lo que no encuadraría en la tesis restringida

Aunque, los servicios que se describen con una cierta vaguedad en los Códigos Tributarios Municipales, son pasibles de generar válidamente el tributo "tasa", en la medida en que efectivamente se cumplan.

En el ámbito municipal, donde el problema se encuentra en el "agotamiento de materias imposables" por la Nación y las Provincias, la percepción de Tasas que reúnen las características mencionadas por esta teoría, se vincula con la necesidad de que las actividades lucrativas ejecutadas dentro de su ejido sean realizadas en forma ordenada, pacífica y segura, siendo el Municipio el encargado de efectuar una serie de controles tendientes a la promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales, industriales y de servicios. A modo de ejemplo se puede observar que los Municipios controlan el buen estado de los locales comerciales, profesionales, industriales y de servicios en general, coordina el transporte, ordena el tránsito, numeran las calles, da circulación en uno u otro sentido, impide que ciertas actividades insalubres, o

contaminantes se instalen en un cierto radio molestando a comercios o a estudios profesionales, entre otras.

En definitiva, siempre que se preste activamente un servicio, éste puede dar lugar a la tasa, aunque no sé particularice en una persona determinada, y en tanto esa persona realice actividades lucrativas imposibles de efectuar de no contar con los servicios básicos de una localidad organizada.⁶

1.3.6. EL QUANTUM DE LAS TASAS:

A los fines de determinar cuál es el monto que un contribuyente debe abonar en virtud de una tasa municipal se debe tener en cuenta el costo que genera para el Estado la prestación efectiva del servicio que se retribuye, dado que ante la imposibilidad de que entre dichos parámetros exista una equivalencia estricta es necesario que se establezca un costo razonablemente proporcional.

La Corte Suprema en la causa “Ana Vignolo de Casullo c. Municipalidad de la Capital”, estableció que en caso que genere dificultad determinar con exactitud el costo individual de determinados servicios, como contraprestaciones de tasas efectivamente cobradas a un determinado contribuyente, se fijan contribuciones aproximadamente equitativas.

“(...) Sin menoscabo de ello la corte ha admitido que el costo del servicio sea distribuido entre los sujetos pasivos en función de la capacidad contributiva, asimilándose en este aspecto a los impuestos. En autos “Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael”, nuestro tribunal cimero sintetiza y reitera la doctrina que venía siguiendo al afirmar que “aun siendo la tasa una contraprestación por los servicios administrativos requeridos por el particular al estado, se comprende que éste, en el ejercicio de su soberanía tributaria, pueda efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del obligado al pago, según todos los elementos que el Estado considere importante para valorar dicha capacidad contributiva, no excluyéndose la consideración de valor del servicio prestado por el Estado (...) no se

⁶Villegas Héctor B. “Manual de Finanzas Públicas” Ed. Depalma, Buenos Aires, (2000) P. 258/264

ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público” (Spisso, 2009)

Se coincide con Rodolfo R. Spisso en que la postura de la corte respecto de la determinación del monto de una tasa en base a la capacidad contributiva del obligado al pago, no implica que la recaudación se desinterese del costo del servicio, sino que el costo global del mismo se puede distribuir entre los usuarios de dicho servicio teniendo en cuenta sus respectivas capacidades contributivas; ello se debe a la aplicación del principio de igualdad.

Motivo por el cual, y en virtud del principio de razonabilidad, las tasas pueden ser impugnadas en la medida que sus montos se hayan establecidos no solo para cubrir el costo del servicio prestado sino también otras erogaciones estatales.⁷

Para Diuvigilio Yedro el monto de una tasa tiene que guardar cierta proporción con el costo del servicio prestado; y a los fines de obtener el costo no sólo se debe tener en cuenta los costos directos (como el personal dedicado a la prestación, adquisición de bienes para la prestación del servicio, etc.), sino también los indirectos (gastos de recaudación de la tasa por parte del municipio y otros gastos necesarios para el mantenimiento de la estructura municipal, entendido racionalmente). Considera que a los fines de determinar la cuantía de una tasa, se debe tomar en cuenta el costo efectivo de los servicios con relación a cada contribuyente y la capacidad contributiva de los mismos, que se encuentra representada por el valor de los bienes que son objetos de servicio; esto es susceptible de aplicar siempre y cuando se respeten los principios constitucionales.⁸

⁷Spisso, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario” Ed. Depalma, Buenos Aires, (2009) P. 34

⁸Yedro, Diuvigildo y otros “Modelo de Código Tributario para Municipios de Provincia” Librería Editorial Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, (2009) P. 16

Spisso, citando a García Belsunce, sostiene que: *“procede declarar la ilegitimidad de ciertas tasas que, sin llegar a ser confiscatorias, estén fuera de toda proporción con la actividad peculiar del Estado que les ha dado origen, con fundamento en el principio de igualdad, ya que en caso contrario el Estado podría hacer recaer sobre determinadas personas elegidas arbitrariamente cargas públicas que son generales y cuya incidencia debe recaer sobre todos los habitantes.*

En la causa “Sniafa SA c. Municipalidad de Berazategui” La Corte establece que el monto de la tasa puede ser impugnado por ser confiscatorio cuando el mismo sea considerado exorbitante, y no guarde proporción alguna con el servicio (...) lo cual configura una exigencia tributaria que vulnera de modo directo e inmediato la garantía consagrada en el art 17 de la Constitución Nacional”. (Spisso, 2009)

Es decir que la confiscatoriedad en una tasa se produce cuando el gravamen absorba una parte sustancial de la renta o del capital, y cuando el mismo no guarde adecuada proporción con el costo global de la actividad específica cumplida por el Estado; condiciones que para La Corte Suprema de la Nación son necesarias a los fines de impugnar una tasa.

“Como bien se ha señalado, el costo del servicio prestado por el Estado no puede ser medido por las cifras que en el presupuesto representen las erogaciones de la oficina respectiva (...) el costo del servicio no es sólo el de una dependencia municipal que lo presta, sino el de esa dependencia más el de una parte proporcional al costo del servicio calculada en el monto de los gastos generales que determinan la existencia misma de la municipalidad. (Spisso, 2009)

Una cuestión que adquiere relevancia en la práctica es la de determinar a quién le corresponde la carga de la prueba a los fines de demostrar la falta de prestación de un servicio y su costo.

En general, en el ámbito procesal, es de conocida aplicación el principio de que quien alega tiene el deber de probar; y en materia tributaria haciendo referencia al caso en cuestión, la carga de la prueba correspondería al contribuyente, quien debería demostrar la no prestación de servicios. Sin embargo, la doctrina de las cargas probatorias dinámicas, ha aportado un nuevo enfoque, ya que generaría mayor dificultad

probar un hecho negativo. Es en virtud de la misma que se desplaza la carga probatoria a quien se encuentra en mejores condiciones técnicas, profesionales o fácticas para producirla.

En virtud de esta teoría si un contribuyente alega la no prestación de un servicio, es el Estado (administración) quien se encuentra en mejores condiciones para probar lo contrario; dado que la prueba de un hecho negativo genera más dificultad, resultando en muchos casos imposible de demostrar.

“No se puede deducir del pago de la tasa que haya efectuado el contribuyente por unos períodos, o de la presunción de legitimidad de todo acto administrativo, la efectiva prestación del servicio. Esta es un hecho que debe ser probado y el Estado no se puede desinteresar de aportar pruebas de su efectiva realización, del que depende la exigibilidad de la tasa.

La presunción de legitimidad de los actos estatales desplaza la carga de accionar al administrado, más no implica que se dé un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, carga que con normalidad corresponde a la Administración (...).

El hecho de que la administración deba probar los hechos constitutivos de su derecho ha sido calificado en la doctrina italiana como el abandono de un mito, y así Granelli afirma que no existe presunción de legitimidad del acto administrativo frente al órgano jurisdiccional, y que la Administración soporta la carga de probar cuanto afirma.

(...) La actividad de comprobación constituye una actividad previa exigida por los principios de legitimidad de los actos administrativos, ya adquiere su sentido en la gestión tributaria como simple consecuencia de los principios de legalidad o tipicidad de la imposición, en virtud de la cual los impuestos se deben aplicar únicamente cuando se den en la realidad los presupuestos de hecho previstos en la ley.

Respecto del costo del servicio concurren idénticas razones, que imponen desplazar en cabeza del Estado el onus probandi...” (Spisso, 2009)

En definitiva le corresponde a la administración la carga de la prueba cuando se encuentra en litigio el quantum de la tasa o la efectiva prestación del servicio que es

objeto de la tasa que cuestiona el contribuyente; esto se da en virtud de la teoría de la carga dinámica de la prueba expuesta precedentemente. Esta obligación que debería recaer sobre la administración se produce dado que como expone el autor citado, frente a los órganos jurisdiccionales, el Estado se encuentra en mejores condiciones de aportar elementos probatorios.

1.4. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

1.4.1. CONCEPTO:

Según Villegas Las Contribuciones Especiales se encuentran definidas como aquellos *“tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado”*. (Villegas, 2000)

Spisso elabora una definición muy parecida a la de Villegas y agrupa dentro de la categoría de contribuciones especiales a *“tributos de distinta naturaleza, que se caracterizan por constituir prestaciones obligatorias, debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”*. (Spisso, 2009)

Para Jarach: *“Son tributos que la ley establece sobre los dueños de inmuebles, que experimentan un incremento de su valor como consecuencia de una obra pública construida por el Estado u otras entidades públicas territoriales”* (Jarach, 1999)

Los autores antes mencionados han elaborado conceptos similares, remarcando el hecho de que una contribución especial va a generar un beneficio al contribuyente en virtud de una actividad estatal.

En síntesis las contribuciones especiales son un tributo exigido por el Estado que tiene como contraprestación un beneficio especial. A veces, dicho beneficio está representado por un aumento del valor de los bienes del contribuyente a raíz de actividades estatales, consistente en la realización de una obra pública; otras en un

servicio recibidos de entes descentralizados; otras podrá representar un beneficio futuro como en el caso de las jubilaciones y pensiones.

Las contribuciones especiales, para la doctrina argentina pueden clasificarse en:

1) Contribuciones de Mejoras: son aquéllas que se exigen a un determinado sujeto pasivo en virtud de la realización de una obra pública que le genera un beneficio el cual se traduce como un aumento en el valor de los bienes del contribuyente. En virtud de dicha circunstancia se considera equitativo gravar a los beneficiarios; por lo cual se establece un tributo cuyo hecho generador esta dado por el beneficio obtenido en la realización de una obra, entre los cuales es fundamental la existencia de una proporcionalidad entre lo abonado por el contribuyente y el beneficio obtenido.⁹

2) Contribuciones parafiscales: son las *exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo*. (Villegas H. B., 1999)

En otras palabras son aquellas contribuciones exigidas y administradas por entes descentralizados y autónomos de gobierno para financiar su actividad específica.

3) Contribuciones para la seguridad social: quedarían comprendidos en esta categoría aquellos aportes pecuniarios realizados por los empleadores a los fines de proteger a los trabajadores de determinadas contingencias, encontrándose contribuciones por distintos rubros: jubilaciones, pensiones por vejez, invalidez, entre otras.

1.4.2. CARACTERISTICAS

- Deben ser establecidas por ley, y el órgano encargado de la función legislativa que elabora la norma jurídica que contenga el tributo, definirá los sujetos activo y pasivo, la base, la cuota, el objeto, la forma y periodo de pago.

⁹ Villegas Héctor B. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” Ed. Depalma, Buenos Aires, (1999) P. 106

- Su pago es obligatorio.
- La contraprestación del pago de la contribución está dada por los beneficios obtenidos en virtud de una obra pública o de la prestación de un servicio.
- Se rige por lo principios constitucionales de equidad y proporcionalidad.
- El hecho imponible previsto por la ley debe ser congruente con las garantías tributarias mencionadas en la Constitución, como el principio de proporcionalidad. Esta armonía se logra tomando en cuenta la capacidad del contribuyente para hacer frente a su obligación tributaria.

Como se mencionó precedentemente las contribuciones se caracterizan por la existencia de un beneficio... *“el cual es considerado como el criterio de justicia distributiva particular de la Contribución, generándose así una ventaja económica que se manifiesta en un aumento de riqueza”* (Villegas H. , 2000) ; Y *“por consiguiente de su capacidad contributiva”*. (Villegas H. B., 1999)

Villegas, compartiendo el mismo criterio que Giuliani Founrouge, considera que la existencia del beneficio puede derivar no solo de la realización de una obra pública, sino también de actividades estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados.

Dicho beneficio admite la posibilidad de ser verificado jurídicamente, pero no fácticamente, es decir que carece de importancia que el obligado al pago de dicho tributo, obtenga de manera efectiva o concreta el beneficio que corresponde en virtud del pago de la contribución, generándose un aumento en su patrimonio y en consecuencia en su capacidad contributiva.

“la contribuciones especiales tienen importancia porque la exacción está vinculada con una ventaja y eso crea una predisposición psicológica favorable al obligado. Si bien la contribución especial es un tributo, y como tal es coactivo, tiene relevancia la aquiescencia de la comunidad, lograda por la vinculación del gravamen con actividades estatales de beneficio general”. (Villegas H. B., 1999)

1.4.3. NATURALEZA JURIDICA

Las contribuciones especiales consisten en prestaciones pecuniarias que exige el Estado de manera coactiva en virtud de su poder de imperio y de la existencia de una determinada actividad vinculante; siendo de fundamental importancia la producción de ciertos beneficios, a los que se ha hecho referencia precedentemente.

Dicho de otra manera, el tributo es impuesto unilateralmente por el Estado, de acuerdo con los principios constitucionales, sin que concurra la voluntad del obligado tributario, a quien se le impone el pago de la contribución.

1.4.4. CONDICIONES PARA QUE SU APLICABILIDAD RESULTE LEGÍTIMA

Como una especie dentro del género tributo la contribución especial participa de las condiciones analizadas anteriormente para que su aplicabilidad sea legítima, entre ellas hacemos referencia al acaecimiento del hecho imponible conforme lo prevé la ley que establece el tributo, la necesidad de una actividad estatal como contraprestación al pago de la misma, la existencia de un beneficio que se transforma en una ventaja patrimonial.

En la contribución especial es fundamental que los ingresos que se recauden a través de la misma estén destinados a un gasto concreto, que es el que da lugar a su cobro.

1.5. DIFERENCIAS ENTRE IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES

A continuación, se verán cuales son los principales rasgos diferenciadores entre cada tipo de tributo conforme lo desarrollado precedentemente.

La diferencia más evidente del impuesto con la tasa consiste en que esta última está vinculada con una actividad a favor del contribuyente y a cargo del Estado, que se materializa en la prestación de un servicio.

En lo que hace a la diferencia del impuesto con la contribución especial se da lo mismo que con la tasa, la inexistencia en los impuestos de una contraprestación a favor del contribuyente dando lugar a la posibilidad de exigir coactivamente el tributo mencionado a quienes se encuentren comprendidos en los hechos imposables que establece la ley.

La diferencia entre tasa y contribución especial es que en la tasa el servicio prestado por el estado no necesariamente brindará un beneficio al sujeto obligado al pago, mientras que en la contribución especial la actividad o gasto estatal repercute beneficiosamente en el patrimonio o en la renta del contribuyente.

Es decir, que si bien entre tasa y contribución especial existe una actividad estatal como elemento en común, en la tasa no se exige que el servicio produzca alguna ventaja en el contribuyente, sino que el mismo se encuentre individualizado.

Las diferencias entre el impuesto y la contribución especial es que en el impuesto, como ya se dijo, hay un actividad mediata e indirecta, en cambio, en la contribución especial no sólo se da un beneficio económico para el individuo sino que también hay una actividad de parte del Estado que es inmediata.

En la tasa y en la contribución especial hay una actividad inmediata y directa del Estado, pero no obstante, la tasa se paga independientemente del resultado de la prestación, en cambio, en la contribución se requiere que el individuo obtenga un beneficio o ventaja patrimonial.

CAPITULO N° 2

“LOS MUNICIPIOS Y SU POTESTAD TRIBUTARIA”

2.1. EL MUNICIPIO COMO ORGANO DE GOBIERNO

Se comenzará por conceptualizar al Municipio, por ser el órgano de gobierno al que se hará referencia a lo largo del tratamiento de la cuestión planteada, y si bien, se pueden encontrar que existen varias definiciones, se entenderá al mismo como *“la sociedad organizada políticamente, en una extensión territorial determinada, con necesarias relaciones de vecindad, sobre una base de capacidad económica para satisfacer los gastos del gobierno propio y con personalidad jurídica pública estatal”*. (Hernández, 2003).

Dicha definición nos permite extraer la presencia de tres elementos esenciales a su existencia:

- POBLACION: entendida como la base humana de los Municipios.
- TERRITORIO: es el elemento físico, lugar donde se asienta la población y ámbito espacial donde el mismo ejerce su poder político.
- PODER: es la capacidad para alcanzar su fin propio, entendido como el bien común de la sociedad local.

Es justamente este último, el poder, el que se vincula con la potestad de los Municipios para percibir la tasa objeto de estudio.

Mucho se ha escrito sobre el poder de los Municipios intentando determinar si los municipios de provincia constituyen entes autárquicos (descentralizaciones administrativas territoriales); o si por el contrario, poseen entidad jurídica semejante a los estratos estatales superiores, con aptitud de autodeterminación (entes autónomos).

En otras palabras, un Municipio autónomo es un ente Estatal, Jurídicamente organizado, con personalidad propia, con patrimonio propio y con competencias propias, lo cual permite que el mismo se rija mediante normas y órganos de gobierno propios.

En contraposición, un Municipio autárquico tiene, como bien señala Marienhoff: *“atribuciones para administrarse a si mismo, pero de acuerdo con una norma que le es impuesta”*.

Si se formulase una comparación entre entes autónomos y autárquicos se podrían señalar las siguientes diferencias:

- 1) El municipio tiene base sociológica y su origen es constitucional (Art.5 de la Constitución Nacional); y el de una entidad autárquica es meramente legal.
- 2) La supresión o desaparición no puede ocurrir al municipio, pero sí a la persona autárquica, previa sanción legal o dictado de decreto reglamentario para una nueva organización administrativa o porque se cumplieron los fines de la persona autárquicas.
- 3) En relación a los fines, en el ente autárquico son los que indica la ley; parciales y específicos. Mientras que en el municipio son mucho más amplios.
- 4) En los entes autárquicos las resoluciones son administrativas, mientras que en los municipios las ordenanzas municipales son consideradas como leyes locales, que traducen el ejercicio de un poder político y, por ende, la idea de gobierno.
- 5) En cuanto a la personalidad, los municipios son poder público y tienen una personalidad jurídica de carácter público, según lo dispuesto por el Código Civil en su art.33, inc.1; también las personas autárquicas tienen dicha personalidad, aunque se mantuvo a los municipios, junto al Estado nacional y a las provincias.
- 6) En los entes autárquicos, las resoluciones tienen un alcance limitado a las personas vinculadas a la misma, mientras que en el municipio comprenden a toda la ciudadanía radicada en su jurisdicción.

- 7) En cuanto a la integración de la administración central, el municipio está excluido, en tanto que la entidad autárquica integra la administración del poder que le da origen.¹⁰

Seguidamente, y una vez aclarado conceptos que se utilizarán a lo largo del presente capítulo, se analizarán las posturas que existen sobre la temática a nivel jurisprudencial y que han sido receptadas en la Constitución Nacional luego de la reforma del año 1994 y de la Constitución de la Provincia de Córdoba cuya última reforma es del año 1987.

2.2. AUTARQUIA VERSUS AUTONOMIA

2.2.1. CONSTITUCIÓN NACIONAL

La Constitución establece la existencia de un régimen federal, que implica la existencia de distintos órganos de gobierno: Nacional, Provincial y Municipal. Se analizará el articulado que hace referencia al régimen Municipal.

Luego de la reforma del año 1994 surge un régimen en el cual, por el art. 123 se reconoce la autonomía de los municipios, en efecto, dicho artículo prevé: “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero, sin imponerles expresamente una forma determinada de organización, sino que cada provincia debe determinarlo en su Constitución”.

“La constitución en el art. 5, impone a las Provincias, como condición para el goce y ejercicio de su autonomía, la obligación de asegurar su régimen municipal, en el marco de las constituciones que se dicten de consuno, con el sistema representativo y

¹⁰ Virginia Gianni: “Autonomía Municipal. Régimen Municipal” **disponible en internet** http://www.reflexionespys.org.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=21:autonomia-municipal-regimen-municipal&catid=17:octubre-noviembre-2007&Itemid=64 [con acceso el 06/06/2011]

republicano (...) El término “régimen” (...), significa, en este caso, sistema u organización de gobierno propio y autónomo, lo que nos permite concebir al municipio como una entidad de derecho público, políticamente descentralizada y autónoma”. (Spisso, 2009)

Nuestra Constitución Nacional, por los arts. mencionados (5° y 123°) reconoce la autonomía de los Municipios, aunque le corresponde a las provincias reglar el alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero de la misma; con el fin de evitar la desnaturalización, la esencia del municipio, privándola de los medios indispensables para el cumplimiento de sus fines.

2.2.2. CONSTITUCION DE LA PROVINCIA DE CORDOBA

Mucho antes que la Constitución Nacional admitiera la autonomía de los Municipios, en la Provincia de Córdoba, la reforma constitucional del año 1987 reconoció la autonomía de los Municipios, la cual, se encuentra regulada en el art. 180, que establece: “Esta Constitución reconoce la existencia del Municipio como una comunidad natural fundada en la convivencia y asegura el régimen municipal basado en su autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional.

Los Municipios tienen independencia respecto de todo otro poder, a los fines de ejercer sus atribuciones propias, conforme a la Constitución Provincial y las leyes que en su consecuencia se dicten”.

Del artículo que antecede surge como conclusión que al ser el Municipio una “comunidad natural fundada en la convivencia” verifica su carácter sociológico; y que para asegurar el régimen municipal es necesario que se respete su autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional.

2.2.3. EN LA JURISPRUDENCIA

La postura sostenida por la corte no ha sido unánime a lo largo de los años, sino que ha ido variando su posición, aún antes de la reforma constitucional del año 1994.

Así, se puede observar que en el año 1911, en un juicio promovido por la Municipalidad de la Ciudad de La Plata, se acuñó una doctrina, adhiriéndose a la concepción de que las comunas son entidades autárquicas, al definir las como meras “delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto, y sujetas a su propia legislación (art. 5), por lo cual ejercen también facultades impositivas limitadas conforme la delegación de poder que le acuerden las Constituciones y Leyes Provinciales.”¹¹

Posteriormente en el año 1930, la Corte desarrolla una nueva doctrina, en donde comienza a definir las características del Régimen Municipal, *siendo una de ellas la inexistencia de delegación de facultades legislativas, confiriéndoles la facultad de fijar normas de policía, fijar sanciones, dentro de los límites establecidos por la misma ley, agregando: “La administración, el gobierno o el régimen municipal que los constituyentes reconocieron como esencial base de la organización política argentina al consagrarlo como requisito de la autonomía provincial (art. 5) consiste en la administración de aquellas materias que conciernen únicamente a los habitantes de un distrito o lugar particular sin que afecte directamente a la Nación en su conjunto, y por lo tanto debe estar investido de la capacidad necesaria para fijar las normas de buena vecindad, higiene, moralidad, etc.(...)”*

“A partir de una serie de fallos que se suceden desde el año 1944, se produce un cambio en la doctrina de la corte, al destacar que el alcance y los límites de las facultades municipales surgen de la constitución y las leyes provinciales..., en cuanto no violen los principios, derechos y garantías establecidos en la Constitución Nacional” (Spisso, 2009)

En el año 1957 se produjo un cambio en la jurisprudencia de La Corte, el cual se vio materializado en la sentencia dictada en el caso “Rivademar” en el que se esbozaron una serie de fundamentos a los fines de sostener su postura de que los municipios son autónomos. Los mismos son:

a) El régimen de autarquía tiene origen legal, mientras que el municipio es constitucional;

¹¹ Spisso, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario” Ed. Depalma, Buenos Aires, (2009) P. 59

- b) Los municipios tienen base sociológica y elección popular de sus autoridades, y los entes autárquicos no;
- c) Las ordenanzas son legislación local, mientras que los entes autárquicos solo emiten resoluciones administrativas;
- d) El carácter de personas jurídicas de derecho público que tienen los municipios, en los términos del art.33 C.C.;
- e) El carácter necesario de los municipios, frente al contingente de los entes autárquicos,
- f) La posibilidad de crear entes autárquicos dentro de los municipios, que no se presenta dentro de éstos.

Si bien se produjo un retroceso en el fallo de “Municipalidad de Rosario c/ Provincia de Santa Fe”, considerándose que las únicas entidades autónomas son las provincias; dicha cuestión queda totalmente zanjada, cuando a partir de la reforma de 1994 queda expresamente reconocido el carácter autónomo de los municipios, lo cual se tratará más extensamente a continuación.

2.3. POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL

Nuestra Constitución en el art. 1 adopta como forma de gobierno, la forma representativa, republicana y federal, en la que coexisten el estado nacional, los estados provinciales y los estados municipales, cada uno de ellos con un objetivo propio tendiente a obtener el bien común mediante la satisfacción de las necesidades públicas, entendidas como “*aquellas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del estado*”. (Villegas H. , 2000)

Dichas necesidades públicas poseen las siguientes características:

1. *Son de ineludible satisfacción, porque de lo contrario no se conciben la comunidad organizada;*
2. *Son de imposible satisfacción por los individuos aisladamente considerados;*

3. *Son las que dan nacimiento al organismo superior llamado Estado y las que justifican su nacimiento.*

Las necesidades públicas, juegan el papel de presupuesto de legitimidad del gasto público, puesto que es indispensable su preexistencia para que el gasto se materialice justificadamente. (Villegas H. , 2000)

Para la consecución del objetivo precedentemente expuesto, los Estados deben contar con los recursos financieros suficientes. Es decir que el Estado tiene facultad de percibir de sus habitantes aquellos recursos necesarios para hacer frente al gasto ocasionado por las prestaciones de servicios afectadas al cumplimiento del fin del mismo. Es lo que en términos más específicos Héctor B. Villegas define como gasto público, haciendo referencias al mismo como “(...) *las erogaciones dinerarias que realiza el estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas... Mediante el gasto publico el estado se moviliza para atender las necesidades de la población por medio de los servicios públicos*”. (Villegas H. , 2000)

Dentro del conjunto de recursos con que cuentan los estados para financiar sus gastos, se encuentran los recursos tributarios, dando origen, naturalmente, a una temática compleja: “la potestad tributaria del Estado”, la cual es definida por VILLEGAS como “*la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente los tributos. Y cuya creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia*” (Villegas H. B., 1999). En otras palabras, dicha potestad implica la facultad que tienen de exigir a sus súbditos la contribución necesaria para alcanzar los fines aludidos.

El hecho de que cada estado (nacional, provincial y municipal), cuente o pueda contar con esa facultad de imposición, hace necesario que exista una adecuada coordinación ya que de otro modo, no solo se vulneraría los derechos de los particulares (la protección y garantía de la libertad, finalidad suprema y última de la Constitución Nacional), sino que terminaría por desalentar nuevas inversiones económicas, que constituyen la fuente de los mismos recursos tributarios.

La solución a la superposición de ese poder tributario, se encuentran en las diversas formas que las finanzas públicas aportan para su resolución, que pueden sintetizarse en:

- a) Sistemas de separación, en los que a cada nivel de gobiernos, se asignan determinadas fuentes de recursos, que es el caso utilizado en nuestro país.
- b) Sistema de participación, en los que existe un órgano recaudador central y luego produce una distribución de recursos entre los distintos niveles.
- c) Sistemas de cuotas adicionales en los que existe un nivel que establece los tributos, pudiendo los restantes niveles imponer cuotas adicionales sobre los mismos.

Cada sistema puede presentar, a su vez, distintas características que lo van haciendo particular, como por ejemplo en el caso de los sistemas de participación que puede contemplar que todos los tributos sean participados, o bien, que solo algunos lo sea.

En la Argentina, en particular, el sistema de separación permite la concurrencia de los estados en la posibilidad de imponer impuestos indirectos.

En virtud de lo expuesto precedentemente es necesario analizar cómo se resuelve en el ordenamiento legal, la problemática planteada, que, como ya se adelantó, a cada nivel de gobierno se le asigna determinadas fuentes de recursos.

La Carta Magna establece las atribuciones que cada nivel de gobierno tiene respecto de los recursos tributarios, a saber:

- a) La Nación
 - a. Puede aplicar de manera exclusiva impuestos aduaneros (Art. 4° de la CN y 75° inciso 1)
 - b. Puede aplicar impuestos directos (Art. 75 inciso 2), con las siguientes excepciones:
 - i. Por tiempo determinado
 - ii. Proporcionalmente iguales en todo el territorio

- iii. Siempre que la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado lo exijan.
 - c. Puede aplicar impuestos indirectos en concurrencia con las provincias. Esta atribución surge de la interpretación que la CSJN formula en relación con el Art. 4° del texto constitucional, que admite a las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General. Ello le permitió a la Nación utilizar como recurso financiero a los impuestos internos, mas tarde el impuesto a las ventas, hoy sustituido por el IVA.
- b) Las provincias
- a. Pueden aplicar impuestos indirectos (Como vimos en forma concurrente con la Nación)
 - b. Pueden aplicar en forma exclusiva impuestos directos, salvo la excepción planteada a favor de la Nación, ya mencionada.

Esta distribución de los impuestos hace manifiesta la necesidad de analizar la distinción entre impuestos directos e impuestos indirectos.

A tal fin existen distintos criterios para determinar si un impuesto es directo o indirecto, a saber:

- Criterio administrativo: Considera impuestos directos a los gravámenes que se recaudan en base a padrones de que dispone la administración e indirectos aquellos que no cuentan con tales padrones de contribuyentes y por ello surgen de declaraciones del propio contribuyente.
- Criterio económico: utiliza para la clasificación la circunstancia de que el tributo pueda ser trasladado (indirecto) o no (directo).
- Finalmente existe un tercer criterio que tiene en cuenta la exteriorización de la capacidad contributiva, donde la renta y el patrimonio constituyen manifestaciones directas de capacidad contributiva, mientras que el consumo y las transferencias de bienes resultan manifestaciones indirectas de tal capacidad.

A los fines de considerar cuando un impuesto es directo o indirecto, habrá de establecerse si por sus características resulta trasladable, más allá de que en los hechos pueda efectivamente ser trasladado.¹²

De igual modo el análisis de la capacidad contributiva permitirá definir, bajo el otro criterio esbozado, cuando estamos en presencia de un impuesto directo o indirecto.

Ahora bien, la Constitución no menciona a las Municipalidades en la distribución del poder tributario siendo que en dicho órgano de gobierno también el estado busca satisfacer las necesidades de vida de la comunidad local; por lo cual es necesario analizar si tienen o no dicha potestad.

Ello implica tener presente la consideración expuesta precedentemente de uno de los temas más controvertidos de la doctrina tributaria que se vincula con la naturaleza jurídica de los Municipios, que como ya se expresó son órganos autónomos, aunque, resulta importante tener en cuenta la opinión expresada por Bulit Goñi “... *queda claro que se trata de una autonomía meramente declamada al punto que, como ha sido hasta ahora, el ordenamiento provincial continuará definiendo todo lo sustancial de las atribuciones municipales*”. (Bulit Goñi, 1994)

Más allá de estas consideraciones, reconociendo la autonomía dada a los Municipios por la Reforma de la Constitución Nacional de 1994, resulta necesario analizar como se vincula dicha autonomía con su poder tributario.

Del análisis del art. 5 de la Constitución se puede extraer que resultaría de difícil cumplimiento el mandato constitucional de asegurar el régimen municipal, por parte de las provincias, si no se dotara a los municipios de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines o de poderes tributarios para obtenerlos.

Dicho art. se complementa con el art. 123, incorporado luego de la mencionada reforma, en el que se reconoce de manera expresa el carácter autónomo de los municipios, debiendo considerarse si ello es en forma plena o semiplena.

¹² Bulit Goñi, Enrique G. “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”. Ed. Depalma, Buenos Aires, (1986) P. 3/4

De acuerdo al texto constitucional (art. 123), la autonomía a la que hace referencia se refiere a los siguientes órdenes:

1. El aspecto institucional implica la posibilidad del dictado por parte del municipio de su propia carta orgánica; para lo cual se tiene en cuenta, conforme lo expuesto por Antonio M. Hernández, la infraestructura sociológica sobre las que se asienta el municipio y cantidad de habitantes, pues es difícil que los más pequeños puedan afrontar la sanción de su propia carta orgánica.
2. El orden político implica la potestad de elegir sus propias autoridades y la posibilidad de poder escoger entre diferentes formas de gobierno local, distintos sistemas electorales, mayor o menor participación ciudadana, de decidir no sólo en la elección sino también en la destitución de los funcionarios locales como también participar del proceso de elección de autoridades gubernamentales no municipales pero íntimamente vinculadas con los asuntos locales.

Es decir, los Municipios tienen la facultad de organizar su forma de gobierno, con las condiciones instituidas por la Constitución Nacional y Provincial, y darse sus propias instituciones.

3. El orden administrativo importa la posibilidad por parte del municipio de la prestación de los servicios públicos y demás actos de administración local sin interferencia de autoridad de otro orden de gobierno.
4. El orden económico y financiero tiene en cuenta las facultades vinculadas con la creación e imposición de tributos (incluyendo la clasificación tripartita analizada en los capítulos uno y dos), asignación del gasto público, y otros aspectos, cuya finalidad es la obtención del bien común de la sociedad local.¹³

En la doctrina se pueden encontrar posiciones antagónicas ente los autores respecto del tema que hace a la potestad tributaria de los Municipios, en orden a establecer si dicha potestad es originaria o derivada.

¹³ Di Paola María Eugenia; Oliver María Fabiana. (2002); “Autonomía Municipal y Participación Pública” disponible en internet en: < <http://www.farn.org.ar/docs/p23/capb2.html#pie11> > [con acceso el 06/06/2011]

Quienes sostienen que es de carácter originaria, conforme lo expresa Jarach “*se apoyan principalmente en dos argumentos: el primero es de carácter histórico-sociológico y consiste en que las municipalidades son agrupaciones sociales anteriores a los Estados Provinciales y Nacionales.*

El segundo argumento consiste en que de conformidad con la norma del art 5 de la Constitución Nacional las provincias tienen la obligación de asegurar el régimen municipal. Ello implicaría el reconocimiento por vía de la constitución de las facultades impositivas de carácter originario”. (Jarach, 1999)

En contraposición existen autores que sostienen que la potestad tributaria de los municipios no es originaria, entre ellos se puede mencionar a VILLEGAS cuando expresa que: “*La mayor parte de la doctrina coincide en que la Constitución reconoce de manera directa las potestades tributarias de la Nación y de las Provincias, y por eso las llama potestades originarias. Sin embargo, las facultades de los municipios no surgen de la misma Constitución, sino que ésta se limita a disponer que la obligaciones de las constituciones provinciales es establecer el régimen municipal, correspondiéndoles asegurar la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.* (Villegas H. B., 1999)

El propio Jarach al plantear el tratamiento de la potestad tributaria dice que “*para definir el alcance del orden fiscal municipal se parte de la base del principio que las municipalidades carecen de poder fiscal originario, el que compete exclusivamente al Estado o los estados provinciales... Las municipalidades tienen únicamente potestades tributarias de carácter derivado, esto es el conjunto de facultades impositivas que el Estado le asigne”.* (Jarach, 1999)

Sin embargo, se advierte un marcado avance de las potestades municipales, en virtud de la interpretación por parte de los órganos jurisdiccionales; así encontramos algunos fallos que facultan a los municipios a percibir impuestos con carácter originario. Uno de dichos pronunciamientos es el caso de “Bayer S.A. C/ Municipalidad de Córdoba - Contencioso administrativo”, en el cual se interpreta que: “*(...) de la exégesis constitucional surge la explícita atribución a las Municipalidades de una*

potestad tributaria originaria, que las faculta para establecer y percibir “impuestos”, “tasas” y “contribuciones”, aunque, obviamente, con pleno respeto a los “postulados constitucionales” que rigen la materia y guardando la imprescindible armonía y coordinación con los regímenes impositivos Provincial y Nacional. El reconocimiento que en la Constitución se hace de la autonomía municipal habilita a los Municipios a establecer tributos sobre las cosas que conforman su riqueza local, disponiendo su distribución en el modo y alcance que consideren oportuno, sin otra limitación que la que surge del propio texto constitucional”. (Bayer S.A C/ Municipalidad de Córdoba, 2006)

También, dicha potestad fue tenida en cuenta por el TSJ en el dictado de la sentencia en autos: “Laboratorio Raffo c/ Municipalidad de Córdoba - Contencioso administrativo” del 01/10/10, en la cual Juan Domingo Sesin expresa que: *“La autonomía provincial y municipal habilita constitucionalmente a los municipios a percibir impuestos, bajo la condición de respetar los principios constitucionales de la tributación y de armonización con el régimen impositivo provincial y federal.*

El deber de armonización del ejercicio de la potestad tributaria del municipio frente a la análoga potestad de la provincia y de la nación, debe interpretarse en el sentido que es menester procurar un equilibrio de modo tal que el predominio de una jurisdicción no comporte simultáneamente un obstáculo para el eficaz desarrollo de las competencias propias de los otros ámbitos que la propia constitución establece” (Laboratorios Raffo S.A C/ Municipalidad de Córdoba - Contencioso Administrativo, 2010)

La interpretación armónica de los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional y el reconocimiento expreso que de la autonomía municipal efectúa la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso “Rivademar”, cabe derivar que la extensión y alcances que se le atribuya a la autonomía municipal dependerá de la decisión político institucional que adopte cada Estado Provincial.

En definitiva, los Municipios poseen autonomía financiera, la que implica que pueden crear tributos y recaudarlos, pero siempre subordinados a la provincia a la cual pertenecen. Ésta podrá reglar el alcance de la potestad tributaria de los municipios, pero

siempre garantizando un mínimo de atribuciones necesarias para la consecución de su cometido.

Es así que en los Municipios de la Provincia de Córdoba gozan de facultad tributaria amplia, estándole permitido establecer los impuestos que consideren necesarios para financiar los servicios que debe prestar, con la condición de mantener la armonía con el régimen impositivo provincial y federal.

A modo de ejemplo, el Municipio de Río Cuarto posee autonomía plena dado que, teniendo en cuenta los conceptos generales analizados precedentemente, cuenta con su propia Carta Orgánica. En el art. 148 de la misma se analizan los Recursos de Propia Jurisdicción y establece expresamente que: *“Los recursos municipales propios se originan dentro de la jurisdicción municipal y respetan los principios generales de la tributación y la armonización con los regímenes impositivos provincial y nacional.*

Proviene de las siguientes fuentes:

1. *Impuestos generales, precios públicos, tasas, contribuciones por mejoras, derechos, licencias, aranceles, patentes, rentas, concesiones, cánones y servidumbres...”*

Es decir, que la Municipalidad de Río Cuarto posee poder de imponer tributos dentro de su ámbito jurisdiccional; y, ese poder tributario encuentra como límite los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal.

CAPITULO 3

“LIMITACIONES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS MUNICIPIOS”

3.1. LIMITACIONES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS MUNICIPIOS

El ejercicio de la potestad tributaria debe ajustarse a los lineamientos establecidos por el ordenamiento jurídico vigente, lo que se conoce como limitaciones a la potestad de establecer tributos.

Dichas limitaciones, se pueden clasificar conforme su origen en:

- 3.1.1 **Limitaciones provenientes de la Constitución Nacional:** En la carta Magna se pueden encontrar disposiciones relativas a: *“la distribución de las competencias tributarias entre la Nación y las Provincias, con efectos sobre las Municipalidades... Los Municipios podrán establecer los tributos que sus provincias les autoricen (art 5 y 123); dado que los ordenamientos provinciales deberán asegurar la existencia de los municipios”*. (Almada, 2009)

A su vez en la Constitución se han receptado principios que resultan de aplicabilidad en materia tributaria, algunos de los cuales han sido explicados sucintamente cuando se abordó el tema vinculado con los conceptos generales de las diferentes especies dentro del género tributo; por lo que solamente se hará una enunciación de los mismos ya que se encuentran estrechamente relacionado con las restricciones al ejercicio de la potestad tributaria derivadas de la adopción del Estado de derecho. Así encontramos el Principio

de Legalidad, de Igualdad, de Proporcionalidad, No Confiscatoriedad, de Irretroactividad de la Ley, de Generalidad, de Equidad, de Seguridad Jurídica y el de Razonabilidad de las Leyes.

- 3.1.2. **Limitaciones provenientes de la Constitución Provincial:** Si bien en su articulado la Constitución de la Provincia de Córdoba prevé de manera expresa los recursos de los que dispone las Municipalidades, no surge de la normativa provincial una prohibición de establecer impuestos para los municipios de la provincia de Córdoba. Sin embargo, la restricción legal se origina, implícitamente, por la combinación de las normas constitucionales con las leyes de coparticipación y el convenio multilateral, y por el hecho de que las bases impositivas más comunes ya han sido utilizadas por niveles superiores (o sea la Nación y la Provincia). Es decir que, los municipios pueden establecer impuestos, tasas y contribuciones en la medida que la armonía con el régimen impositivo provincial y federal no se vea alterada.
- 3.1.3. **Limitaciones provenientes de disposiciones legales:** En materia legislativa existen dos grandes limitaciones a la imposición municipal que son la ley de coparticipación y el convenio multilateral, las que se procederá a explicar más detalladamente a raíz de que se encuentran estrechamente vinculadas con el tema que es objeto de estudio.

A) LA LEY DE COPARTICIPACIÓN (LEY N° 23.548)

Esta ley fue sancionada el 7 de Enero de 1988 y posteriormente, en la reforma constitucional de 1994, se asumió el compromiso de dictar una nueva ley de coparticipación antes del 31 de diciembre de 1996, compromiso que, a pesar del tiempo transcurrido desde que expirara dicho plazo, no ha sido cumplido por nuestros legisladores.

La coparticipación federal de impuestos se encuentra estructurada en base a una ley convenio a la cual deben adherirse las provincias, mediante el dictado de una ley, sancionada por las legislaturas provinciales.

En particular, en el art. 9° de La ley 23.548, se estipula una serie de compromisos y obligaciones que deben asumir las provincias, además de adecuar sus leyes tributarias a los requisitos que esta ley convenio tiene previsto. Estas obligaciones, son extensibles a los Municipios, en relación con la aplicación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones.

Dentro de las limitaciones impuestas a las Provincias, se destaca lo que dispone el art. 9° inciso b) de la ley en cuanto:

“ARTICULO 9° — La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.

b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente. (...)”

Sin perjuicio de esta limitación, la misma norma, más adelante, contempla una excepción relativa al Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos, disponiendo:

“Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición proporcionalmente mayor —cualquiera fuere su característica o denominación— que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos. El expendió al por menor de vinos y bebidas alcohólicas podrá, no obstante, ser objeto de una imposición diferencial en jurisdicciones locales. De la obligación a que se refieren

los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, (...).

También contempla como excepción los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria y automotor, de sellos, a la transmisión gratuita de bienes, además de los impuestos o tasas existentes al 31/12/1984 que tuvieren afectación a obras o inversiones dispuestas por las normas de creación del gravamen.

Además del texto de la norma, inciso e) del Art. 9º, surge la obligación de adecuar la legislación tributaria local, cuando dispone:

“e) Que se obliga a derogar los gravámenes provinciales y a promover la derogación de los municipales que resulten en pugna con el régimen de esta Ley, debiendo el Poder Ejecutivo local y en su caso la autoridad ejecutiva comunal, suspender su aplicación dentro de los diez (10) días corridos de la fecha de notificación de la decisión que así lo declare;

Por su parte, en el inciso f) del art. 9, se dispuso que la ley de adhesión deberá contemplar la obligación de la Provincia de sancionar a los municipios que no cumplan con las Obligaciones asumidas (establecer un impuesto incompatible con régimen de coparticipación); dichas sanciones consisten en: la suspensión de la distribución a la provincia incumplidora del impuesto análogo al local impugnado y, a su vez, legitima a los contribuyentes para promover la repetición del impuesto local considerado como incompatible.

Finalmente, las provincias deben redistribuir los ingresos coparticipables, en base a índices objetivos y con un mecanismo suficientemente ágil, cuyo objetivo no es otro que el de asegurar que los estados municipales reciban la porción de ingresos en tiempo oportuno, mediante:

g) (...) un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos.

La finalidad de este conjunto de obligaciones, compromisos y límites no es otro que el de evitar la doble o múltiple imposición, dada la concurrente facultad de los distintos niveles estatales para imponer tributos.

Si la norma no existiera se produciría un grave perjuicio a la actividad económica, con una elevada carga tributaria sobre los contribuyentes, generándose como consecuencia una disminución de la actividad productiva, por el desaliento a su desarrollo, repercutiendo finalmente en forma negativa en la recaudación que se pretende.

Por lo cual se ha buscado equilibrar todo esto, incluyendo en este compromiso, tanto a las Provincias como a los municipios.

Para precisar que debe entenderse por impuesto análogo, es útil transcribir la opinión de Dino Jarach, citado por Spisso, contenida en el art 10 inc. b, del anteproyecto que elaboró: *“sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o mas restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque adopten diferentes base de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía, la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imposables o base de medición”*. (Spisso, 2009)

También resulta muy ilustrativo, traer a colación la opinión del Dr. Casás, en relación con el tema de la analogía y su vinculación específica con los tributos municipales, que expresó *“Frente a nuestro Régimen de coparticipación, la analogía puede operar entre un impuesto nacional y una tasa municipal, en cuanto esta última se encuentra impropriamente categorizada como tal, ya sea porque no haya efectiva prestación del servicio o pierda relación con los costos directos e indirectos de la actividad pública uti singuli”*. (Casás, 2007)

El tema de la analogía en materia tributaria, admite una amplitud interpretativa que desnaturaliza la intención normativa si no es aplicada teniendo en cuenta el objetivo

de la misma. Esto se debe a que se advierte en algunos casos que con la elaboración de rebuscadas doctrinas se pretende justificar el accionar, muchas veces excedido, de los estados.

Otro aspecto que resulta interesante tener en cuenta es la advertencia que formula Spisso, relativa a las limitaciones y sus excepciones, al sostener que las numerosas excepciones que la propia ley establece van en mengua de lograr el propósito perseguido por la coparticipación tributaria. Las salvedades son numerosas y de tanta trascendencia y magnitud que resulta difícil determinar cuál es la regla o principio que postule la norma y cuál la excepción. En el impuesto sobre los ingresos brutos, si bien la ley de coparticipación define los perfiles con los cuales debe ser regulado por la legislación local, no establece el techo de la imposición, con lo cual el tributo puede tener una significación económica mucho más importante que cualquier gravamen nacional coparticipado.¹⁴

La gravedad de esta situación ha resultado evidente, por la forma en que las Provincias han ido elevando el nivel de la alícuota del tributo, en la medida de sus insatisfechas necesidades financieras, amparadas en la política del Estado Nacional de privilegiar con su distribución solo a algunas provincias.

Por lo que, la sanción de la postergada ley que venga a sustituir a la ley 23. 548 se ha manifestado nuevamente como una necesidad de carácter urgente.

Al analizar el tema de límites y excepciones, no puede dejar de considerarse la decisión del Tribunal Superior de Justicia de la provincia de Córdoba que entiende que la excepción hecha para el impuesto sobre los ingresos brutos, incluye a los impuestos municipales análogos. Como se aprecia, la interpretación de la norma resulta tan amplia que desvirtúa el sentido para la que fue contemplada.

Los municipios provinciales en general, han utilizado, como forma de eludir las limitaciones impuestas en la ley de coparticipación, la imposición de tasas, cuya nominación han sido disimuladas pero al momento de definir su hecho imponible han demostrado que en realidad se aplican verdaderos impuestos, los que obviamente, no guardan ninguna relación entre el costo del servicio supuestamente prestado y el valor determinado.

¹⁴ Spisso, Rodolfo R. "Derecho Constitucional Tributario" Ed. Depalma, Buenos Aires, (2009) P. 165

Más allá de admitirse que la capacidad contributiva puede ser tenida en cuenta al graduar las tasas municipales, lo cual es aceptado por la jurisprudencia y gran parte de la doctrina, no se concibe la desvinculación del costo del servicio que da origen al tributo, como sucede muchas veces en la práctica.

Otro aspecto que debe precisarse es si los municipios, dado su carácter autónomo, quedan obligados por la ley de coparticipación federal.

En este sentido debe advertirse que la constitución de la Provincia de Córdoba impone a sus municipios la obligación de que su régimen tributario debe armonizarse con el régimen provincial y federal (Art. 188). De este modo los municipios quedarían obligados a respetar los compromisos asumidos por la Provincia al adherir al régimen federal de coparticipación. Una interpretación contraria, significaría permitir un caótico estado en la recaudación fiscal.

Spisso, por su parte, puntualiza con mucha claridad “... *Cabe tener presente que los municipios, al participar en la distribución del producido de los impuestos provinciales y nacionales, están aceptando, aunque más no sea tácita pero inequívocamente, el ordenamiento normativo vigente sobre la materia. No podrían, pues, aceptar la coparticipación y simultáneamente pretender desligarse de las obligaciones emergentes de dichos regímenes.* (Spisso, 2009)

Sin embargo, se puede observar que en la práctica, la actual ley de coparticipación federal no solo no cumple con su objetivo de redistribuir los tributos nacionales, garantizando a las provincias y sus municipios la cuota de recursos que legítimamente les corresponde para alcanzar su fin de asegurar el bienestar de sus poblaciones, sino que tampoco atiende a su otro fin, cual es evitar la múltiple imposición tributaria.

En la medida que los municipios trasgredan las normas impuestas, en el afán de obtener recursos para financiar sus gastos, se va perdiendo el respeto institucional que resulta imprescindible si se aspira a construir un país mejor, porque lo desautoriza moralmente y lo pone en igualdad de condiciones con aquellos contribuyentes que burlan la ley para no contribuir con sus propias obligaciones. Claro ejemplo de ello ha sido la larga historia de la tasa que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios, aplicada a contribuyentes que no cuentan con local habilitado en jurisdicción

municipal, que parece haber llegado a su fin con la sentencia de la Corte en Laboratorios Raffo S.A.

Motivo por el cual, se debe reconocer que si bien a los Municipios se les ha reconocido una amplia autonomía y facultades para imponer tributos que permitan sostener sus actividades, tanto la Nación como las Provincias han agotado las posibilidades de establecer nuevos tributos, ya no hay materia imponible que puedan ser gravadas y con ello también se habría desnaturalizado la declamada autonomía municipal. Sin embargo el fin no justifica los medios, porque de dicho modo no solo se agotarán las materias imponibles sino que se agotarán los contribuyentes o los estados quedaran sumergidos en la informalidad, ya que es por demás conocido que el aumento de los tributos lleva, como consecuencia inmediata, a la evasión fiscal.

B) EL CONVENIO MULTILATERAL

El segundo de los mecanismos legales que impone límites al poder tributario de los municipios es el Convenio Multilateral.

El ejercicio habitual de actividades a título oneroso en el ámbito de una jurisdicción determinada, se encuentra gravada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Conforme la definición de su hecho imponible, dicho impuesto se sustenta estrictamente en el principio de territorialidad.

Los Códigos Tributarios dictados por las municipalidades, utilizan como base de medición, a los fines de percibir sus tributos locales, los ingresos devengados por el sujeto pasivo en un período determinado, provenientes de la realización de actividades a título oneroso. Esto genera en la práctica la superposición de tantos impuestos como jurisdicciones tengan dicha potestad.

Tratándose de una norma que ha sido aprobada por cada una de las provincias, mediante el dictado de una ley particular, ha quedado incorporada al ordenamiento positivo de cada jurisdicción. Por ello, a pesar que los Municipios no participaron en forma directa en su dictado, quedan obligados por sus disposiciones.

Este criterio ha sido ratificado por la CSJN en los Recursos Extraordinarios interpuestos en los autos: “Siemens SA c/Municipalidad de San Isidro”, “Provincia de

Buenos Aires c/ Construcciones Pacheco S.A.C.I.I.C.A. y F” y “Compañía Azucarera Concepción S.A. c/Municipalidad de la Banda del Río Salí”.¹⁵

A los fines de evitar dicha superposición, los fiscos han recurrido al sistema del convenio multilateral; en el cual, los municipios no son parte directas, sino que dichos entes se encuentran obligados por sus disposiciones ya que al ser ratificados por la ley de la provincia integran el ordenamiento jurídico provincial que va a resultar aplicable en lo que resulte pertinente.¹⁶

Cumple con la función específica de distribuir los ingresos obtenidos por el sujeto tributario, en un nivel horizontal de apropiación de una parte de los mismos para cada Fisco y en función de los parámetros establecidos para cada actividad, dentro del régimen en el cual ésta se encuadra.

Dicho convenio impone una restricción a la imposición municipal. En el art 35 se establece que: *“En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las Municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos Fiscos adheridos como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio(...)”*

En este párrafo, como expresa Bulit Goñi, se *“establece un tope insuperable: el conjunto de municipalidades de una provincia no podrá gravar más ingresos que los atribuidos a la misma”*; en otras palabras, se impide que el conjunto de las bases imponibles utilizadas por los distintos municipios exceda al monto que corresponde a la provincia.

“(...) La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este Convenio si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida (...)”

¹⁵ Almada, Lorena y Matich, Cecilia. “Las Tasas Municipales en el Ámbito Tributario”; Ed. La Ley. Buenos Aires, (2009) P. 54

¹⁶ Bulit Goñi, Enrique. “Convenio Multilateral”. Ed. Depalma, Buenos Aires, (1992) P. 9

En el 2º párrafo, se ha establecido un método para distribuir la base imponible entre los municipios, siendo aplicable las disposiciones del convenio ante la falta de acuerdos interjurisdiccionales mencionados en la última parte de este párrafo.

*“(…) Cuando **las normas legales vigentes** en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, sólo **permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que no exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el cien por ciento del monto imponible atribuible al fisco provincial.***

En el 3º párrafo se hace una aclaración, la que ha sido interpretada de la siguiente manera: *“Si sólo pueden gravar los municipios en que el sujeto tenga establecimiento, local u oficina, la distribución de los ingresos derivados de las actividades desarrolladas en ellos se hará, entre ellos, con el método indicado en el segundo párrafo, y sin superar nunca el límite establecido en el primero (…)”*

“(…)Las disposiciones de este artículo no comprometen a las jurisdicciones respecto a las cuales controvierta expresas disposiciones constitucionales”. (Lopez, 2007)

Sin embargo, Spisso sostiene que si la tasa es el tributo que debe abonar el sujeto por el servicio que el municipio debe prestar y en consecuencia el quantum de la misma guardar relación con su costo, siendo admitida una modificación en su valor por una circunstancia ajena a la prestación misma.¹⁷ En efecto, si se considerase que un sujeto tuviera una base, en determinada provincia de mil pesos y desarrolla actividades en cinco municipios de dicha Provincia, debiendo tributar aún cuando no tenga local habilitado en esos municipios, dicha base se repartirá entre todas ellas y servirán para el cálculo de la tasa; pero si las normas solo permiten gravar con la tasa en cuestión las actividades que se desarrollan solo en aquellos municipios en los que posea un local habilitado, y por ejemplo, resultaran ser únicamente tres municipios, la base de cada uno de ellos se incrementaría, al dejar de lado otros dos municipios, dando lugar a una tasa

¹⁷ Lopez, Alejandro N.. “Tasas Municipales: Las Limitaciones a las Potestades Municipales”. *Práctica Profesional (Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social) - La Ley Online* - , (2007) P. 31/32.

mayor y produciéndose una variación que, como se expresó, es ajena al costo del servicio prestado.

Más allá de esta importante observación, el límite que impone el Convenio Multilateral a los municipios de una determinada provincia es que en su conjunto no podrán asignar más base imponible que la que corresponde a la Provincia a la cual pertenecen.

La aplicación de este artículo 35 no ha sido pacífica y hubo generado problemas, cuyo análisis escapa al objeto del presente estudio.

CAPITULO N° 4

“TASA A LA ACTIVIDAD COMERCIAL, INDUSTRIAL Y DE SERVICIO”

4.1. TASA QUE INCIDE SOBRE LA ACTIVIDAD COMERCIAL INDUSTRIAL Y DE SERVICIO

4.1.1. CONCEPTO Y DENOMINACIÓN

La tasa QUE INCIDE EN LA ACTIVIDAD COMERCIAL, INDUSTRIAL Y DE SERVICIO, constituye uno de los recursos financieros más importantes con que cuentan los Municipios para el financiamiento de sus gastos.

Es importante destacar que los municipios tiene protestad para percibir esta tasa como consecuencia de su poder fiscal. Y según lo establecido por la Corte Suprema en la causa Municipalidad de San Lorenzo C/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales, “(...) un contribuyente no podría negarse al pago de la tasa de inspección seguridad e higiene, pues estos servicios responden a un interés público y no del particular”. (Llanos, 2007)

Se puede encontrar que “la tasa adquiere diversas denominaciones según la provincia o el municipio, como tasa por inspección de seguridad e higiene, como contribución que incide sobre la industria, el comercio y la empresa de servicios, o como derecho de registro e inspección, siendo de destacar que, en todos los casos, se trata de una misma tasa, entendida esta especie tributaria como la prestación pecuniaria coactiva que el Estado exige del sujeto obligado mediante ley, en concepto de contraprestación por un servicio público divisible y efectivamente prestado, servicio público que, en el caso de esta tasa, consiste en general, en la realización de inspecciones destinadas a constatar y preservar la seguridad, salubridad e higiene en

locales, establecimientos u oficinas destinados al ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios”. (Llanos, 2007)

En este mismo sentido se expresan Almada y Matich¹⁸, que reconocen la diversidad de denominación, pero siempre en referencia a una misma categoría de tributo, cuya esencia es similar en las distintas jurisdicciones.

Sin embargo, las diferencias que existen se encuentran en la definición del hecho imponible, en las que se evidencia una tendencia a justificar la aplicación del tributo más que atender al objeto de la tasa.

En definitiva, la tasa en cuestión, trata de financiar la actividad desarrollada por los municipios relacionada con la verificación de las instalaciones comerciales, industriales y de servicios, y las condiciones en que desarrollan las actividades sujetas a contralor municipal, las que se encuentran prevista en el hecho imponible de la tasa; es decir que, *“son servicios cuya recepción el municipio impone obligadamente a quienes desarrollan actividades industriales, comerciales o de servicios con establecimiento dentro del ejido municipal, pues el interés en su prestación efectiva trasciende al sujeto pasivo de la tasa, siendo en definitiva la población toda la que se beneficia con los controles que lleva adelante la autoridad municipal”.* (Llanos, 2007)

4.1.2. **PODER DE POLICIA DE LOS MUNICIPIOS**

Si bien la exigencia por parte del Estado Municipal de la “Contribución que Incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicio” surge del poder fiscal que poseen dichos entes, la tasa se considera como accesoria de la prestación del servicio público que retribuye, siendo dicho servicio público prestado en virtud del poder de policía de los municipios. Es decir, que el Estado tiene el poder de policía que da

¹⁸ Almada, Lorena y Matich, Cecilia. “Las Tasas Municipales en el Ámbito Tributario”; Ed. La Ley. Buenos Aires, (2009) P. 119

legitimidad a la percepción de la tasa, siempre que el municipio preste los servicios de inspección para la seguridad, higiene, entre otros.¹⁹

“El poder de policía tiene su fundamento en que el derecho a trabajar y ejercer toda actividad lícita, debe ser ejercitado de conformidad con las leyes que los reglamente (art. 14, 28 y conchs de la Constitución Nacional), reglamentación que han de dictar y aplicar el Estado Nacional, Provincial y Municipal, según los casos, justamente en ejercicio del poder de policía, entendido como la potestad para establecer regulaciones sobre los derechos consagrados, a fin de crear y mantener las condiciones propicias y necesarias en la sociedad para posibilitar el desenvolvimiento armónico de la convivencia social y satisfacer los requisitos de bien común”. (Llanos, 2007)

El poder de policía en el caso de la tasa que se analiza proviene de la facultad /obligación que tiene el municipio de realizar los actos tendientes a garantizar la seguridad colectiva y, el bienestar general de la comunidad, frente al desarrollo de las actividades definidas en el hecho imponible, que se materializan a través de inspecciones.²⁰

Por ello que no existe posibilidad de que el contribuyente se niegue a abonar la tasa de inspección, dado que dichos servicios, están destinados a un interés público y no del particular.

4.1.3. **HECHO IMPONIBLE**

Al tratarse de un tributo, consiste en una prestación pecuniaria exigida coactivamente por el Estado a un sujeto pasivo denominado contribuyente, siempre que se verifique un hecho material que se encuentra previsto por la ley, es decir que se den los elementos que conforman el hecho imponible.

¹⁹ Llanos, Gonzalo J. “La tasa por inspección de seguridad e higiene”. En Bulit Goñi, Enrique, *Tasas Municipales*. Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, (2007) P. 671/672

²⁰ Llanos, Gonzalo. J. “La tasa por inspección de seguridad e higiene”. En Bulit Goñi Enrique, *Tasas Municipales*. Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, (2007) P. 672

Además de este hecho material, se debe tener en cuenta para que se dé el nacimiento de la obligación tributaria, el ámbito espacial, el tiempo, la base de medición y el aspecto material.

Las ordenanzas municipales adoptan una definición del hecho imponible estrictamente semejante en lo sustancial, en algunas de las cuales ya pueden apreciarse muestra de las ampliaciones con que se pretende incrementar este recurso, más allá del costo del servicio prestado.

Los municipios han ido adecuando la letra de sus códigos tributarios a fin de justificar el cobro de la tasa, incluyendo dentro de los servicios retribuidos una serie de servicios indivisibles que nada tienen que ver con el contribuyente de la tasa y el servicio a que está destinada a financiar, que ha llevado a la Corte a establecer la inconstitucionalidad de la tasa, como en el expuesto caso de Compañía Química S.A; y que incluso en el voto del Dr. Belluscio se remarca que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades alcanzadas por la tasa, la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que beneficiarían a toda la comunidad.

En el caso particular de la Ciudad de Río Cuarto, el hecho imponible ha sido definido en el art. 173 del CTM, que expresa: “El ejercicio de cualquier tipo de actividad comercial, industrial, de servicios u otra a título oneroso y todo hecho o acción destinada a promoverla, incentivarla, difundirla o exhibirla de algún modo, está sujeta al pago del tributo establecido por este Título conforme a las alícuotas, mínimos, adicionales, importes fijos e índices que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual en virtud de los servicios de higiene, contralor, seguridad, asistencia social, organización, coordinación del transporte y cualquier otro no retribuido por un tributo especial que tienda al bienestar general de la población.

Estarán gravadas las actividades desarrolladas en sitios pertenecientes a jurisdicción Federal o Provincial enclavados dentro del ejido municipal, con acceso al público”.

Del mencionado artículo, se desprende la inexistencia de una relación entre los servicios mencionados y los sujetos definidos como contribuyentes que dan legitimidad al pago del tributo en cuestión; lo que claramente se vincula con la definición propia de un impuesto.

Dado que la tasa representa la obligación frente a un servicio concreto que debe recibir el contribuyente, en el caso analizado no se aprecia que éste sea el destinatario, sino que los servicios que se financian son en beneficio de la población en general, confundiendo el fin de la tasa en relación con la actividad del sujeto, de finalidades generales que el Municipio tiene como obligación frente al conjunto de los ciudadanos. O sea que no surge de la definición transcrita el servicio que efectivamente debe prestarle el Municipio.

Queda claramente ausente la prestación efectiva de un servicio que daría sustento a su percepción.

Bulit Goñi señala que existen dos presupuestos de procedencia para la percepción de dicho tributo:

- 1) El ejercicio habitual de actividades a título oneroso, en el ámbito territorial de la respectiva municipalidad; presupuesto idéntico al del impuesto provincial sobre los ingresos brutos; y
- 2) Prestación por parte de la Municipalidad de un servicio público divisible.²¹

A) Ejercicio habitual de una actividad por empresas comerciales, industriales y de servicios.

En relación con el primero de los presupuesto, se advierte una identidad con el hecho imponible definido para el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, que rige a nivel Provincial.

Como bien expresa Llanos, identidades que solo se encuentran “salvadas por la prestación de servicios”, elemento caracterizador de la tasa, con el único propósito de dar justificación al cobro del tributo, aunque muchas veces dichas prestaciones son ficticias.²²

²¹ Almada, Lorena y Matich, Cecilia. “Las Tasas Municipales en el Ámbito Tributario”; Ed. La Ley. Buenos Aires, (2009) P. 119

²² Llanos, Gonzalo J. “La tasa por inspección de seguridad e higiene”. En Bulit Goñi, Enrique, *Tasas Municipales*. Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, (2007) P. 676

En definitiva y más allá de las conclusiones a las que habremos de arribar, es evidente que las actividades comerciales, industriales y de servicio, requieren de una regulación para poder ser ejecutadas, que garantice la salubridad, higiene y seguridad de la población, para cuyo cumplimiento será necesario la organización del servicio de inspección al cual tienden a financiar.

Ahora bien, en relación con la prestación del servicio por parte del Municipio, el tema ha resultado mucho más controvertido, cuestión que seguidamente pasamos a considerar.

B) Prestación de servicios por el Municipio

Se debe remarcar que este requisito es la esencia de la especie tributaria denominada tasa, y es necesaria la existencia de una norma la que de origen y defina el hecho imponible, estableciendo expresamente el servicio que debe brindar el Municipio.

Las consideraciones que seguidamente se vierten, eluden ahora la mención al Código Tributario de la Ciudad de Río Cuarto, toda vez que como se señaló, la descripción del hecho imponible, impiden formular un vínculo que resulte de utilidad para el análisis del instituto.

En el caso de la tasa que se analiza, la prestación efectiva del servicio es uno de los requisitos fundamentales para su aplicación legítima. Esta cuestión se vincula directamente con el requisito de la doctrina judicial elaborada a raíz del fallo “Compañía. Química S.A C/ Municipalidad de Tucumán”, que establece que el servicio debe ser prestado de manera individualizado, concreta y efectivamente al contribuyente.

En la Tasa al Comercio, Industria y Servicio la prestación se refiere al servicio público vinculado con la realización de inspecciones destinadas a constatar y preservar la seguridad, salubridad e higiene en locales, establecimientos u oficinas destinados al ejercicio de actividades gravadas.

En otras palabras, dicha Tasa Municipal está destinada a financiar el control municipal relacionado con la verificación de las instalaciones y las condiciones en el desarrollo de la aludidas actividades, por ejemplo, que el edificio no corra riesgo de

incendio o derrumbe, que no haya productos peligrosos mal depositados, sustancias contaminantes o nocivas para la salud de la población en su conjunto, etc. Por lo cual, el interés en el servicio trasciende al sujeto pasivo, dado que está destinada al beneficio de la población en su conjunto.

Se considera que el beneficio general brindado a la población, fin último de la tasa, es el que genera confusión con el servicio que se presta a las empresas (de inspección), y que, a su vez, da sustento al gravamen.

En definitiva, es la prestación del servicio descrito precedentemente (de inspección) lo que constituye la razón de ser de la tasa y por ende justifica su cobro.

Los servicios prestados por el estado pueden clasificarse, según la doctrina, en base a tres criterios:

1. Uti singuli o uti universi: *“según Marienhoff, los servicios que se conocen como uti universi son los no particularizados, difusos que puede usar “cualquiera del pueblo, cualquier persona indeterminada, no siendo el individuo el verdadero usuario, sino la comunidad”; y como opuesto a esta categoría los servicios o actividades estatales uti singuli son aquellos en que el usuario está obligado a recibirlos en formas individualizada y concreta, y de los que no puede prescindir ni negarse a recibir en forma unilateral...”*. (Llanos, 2007)

Es decir que los servicios uti singuli son aquellos que presta el estado en interés individual de los destinatarios, donde el Estado puede reclamar el pago de la tasa, si efectivamente ha prestado el servicio a favor del contribuyente.

2. Divisibles o indivisibles: dependiendo si la prestación admite o no ser fraccionada en unidades que pueden ser atribuidas separadamente a los destinatarios.
3. Voluntarios u obligatorios: *“según si la prestación dependa de la solicitud del particular, de su voluntad, de que el destinatario pueda o no ser obligado por el Estado a recibirlo”*. (Llanos, 2007)

En relación a la tasa analizada, Gonzalo J. Llanos, admite la posibilidad de que las clasificaciones que preceden puedan cruzarse de manera parcial; pudiendo ser

considerado tanto *uti singuli* porque va dirigido al sujeto pasivo, como *uti universi* porque el control se hace en interés de la comunidad. (A esta confusión se hizo referencia precedentemente, ya que la tasa no retribuye el servicio de salubridad, higiene y seguridad de la población, sino el de inspección que recibe particularmente el sujeto pasivo)²³

En idéntico sentido se expresa Villegas, quien incluyó a los servicios *uti universi*, dentro de aquellos que están destinados a ser financiados con esta tasa.²⁴

Sin embargo, Almada-Matich, no comparten esa concepción, en virtud del condicionamiento para la legitimidad de la tasa de la efectiva prestación de servicios divisibles por parte del municipio.²⁵

Postura a la que se adhiere, toda vez que, si bien el servicio que tiende a retribuir la tasa es en beneficio de la población en general, se organiza a fin de controlar que la actividad de una determinada empresa no genere los perjuicios tutelados en los habitantes de esa comunidad, y ese servicio organizado que implica un determinado costo para el Municipio, es el que debe ser solventado por esas empresas ya que a ellos, individualmente va dirigido el control.

Por lo que claramente se debe diferenciar el servicio de inspección que recae sobre la empresa obligada al pago, del fin que persigue dicho servicio vinculado principalmente con actividades de salubridad, higiene y seguridad que benefician a la población en general.

Es decir que no puede hacerse recaer en las empresas el costo del servicio de salubridad, higiene y seguridad de la toda la población como pretenden los municipios.

Otra cuestión que ha originado distintas interpretaciones es si el servicio debe ser efectivo o bien, puede ser potencial.

²³ Llanos, Gonzalo. J. "La tasa por inspección de seguridad e higiene". En Bulit Goñi, Enrique, *Tasas Municipales*. Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, (2007) P. 681/682

²⁴ Villegas Héctor B. "Manual de Finanzas Públicas" Ed. Depalma, Buenos Aires, (2000) P. 263

²⁵ Almada, Lorena y Matich, Cecilia. "Las Tasas Municipales en el Ámbito Tributario"; Ed. La Ley. Buenos Aires, (2009) P. 125

Algunos autores²⁶ admiten la posibilidad de que la prestación del servicio a cargo de los entes municipales pueda ser potencial, lo que implicaría que el Municipio esté en condiciones de prestarlo y el contribuyente de recibirlo.

Este argumento ha querido justificar el cobro de la tasa, sin la existencia de un local habilitado en la jurisdicción municipal, siendo imposible que el sujeto recibiera el servicio, lo que ha sido largamente cuestionado y, en principio zanjado, con la jurisprudencia de la CSJN en la causa “Laboratorios Raffo S.A C/ Municipalidad de Córdoba - Contencioso Administrativo”, reiterada en “BGH S.A. C/ Municipalidad de Córdoba – Plena Jurisdicción – Recurso de Casación”.

Por otra parte, se considera que no es posible hacer referencia a un servicio potencial en abstracto cuando se trate de una tasa, ya que en ese caso se estaría haciendo referencia, sin importar el nombre adoptado por el legislador, a cualquiera otro tributo o engendro jurídico legislativo, pero nunca al instituto tasa.

En definitiva, consideramos que debe haber un servicio de inspección organizado por el Ente Municipal, en condiciones de ser brindado a los contribuyentes y que efectivamente se preste, logrando así, el cumplimiento de la finalidad del mismo.

4.1.4. **BASE IMPONIBLE**

La base imponible, es decir el monto a partir del cual se calcula un tributo determinado, en la tasa que se analiza, recae sobre los ingresos brutos devengado por las actividades que desarrolla el sujeto que en su local recibe la prestación del servicio público divisible de inspección de la seguridad, la salubridad, la higiene, que propende al bienestar general de la población.

Ahora bien, al estudiar el concepto de tasa se vio que la misma se justifica en un servicio que el Municipio presta, cuyo costo puede y debe recuperar de aquellos a quienes el servicio va dirigido, de manera que lógicamente el valor de la tasa debe tener vinculación con el financiamiento de la actividad estatal prestada.

²⁶ Llanos, Gonzalo J.. “La tasa por inspección de seguridad e higiene”. En Bulit Goñi Enrique, *Tasas Municipales*. Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires (2007), P. 683/684

Es por ello que resulta de interés analizar la medida en que se vinculan (o no) los ingresos brutos por el desarrollo de una actividad determinada, con el costo del servicio que se tiende a financiar.

Con lo cual, una relación razonablemente posible, consistiría en conocer los costos total de los servicios prestados y los ingresos totales de las actividades económicas desarrolladas en una determinada jurisdicción, mediante un cálculo matemático, se podría determinar una tasa proporcional, que sería abonada por cada sujeto en relación a sus ingresos, permitiendo de esa manera vislumbrar con cierta claridad que se financie ese servicio (individualizado) y, a la vez, que el aporte individual de cada contribuyente respete su capacidad contributiva, si es que la misma admite ser medida en función de los ingresos.

Villegas²⁷, reconoce la existencia de cuatro teorías relativas a la graduación de la tasa, que sintéticamente podemos enunciar como a) De la ventaja subjetiva u objetiva; b) Costo del servicio en relación con cada contribuyente; c) Reconocimiento del costo del servicio conjuntamente con la capacidad contributiva del obligado y d) Graduación según la cuantía global.

Respecto de la primera teoría, se coincide en que debe ser desechada por cuanto no siempre existirá una ventaja a favor del obligado y además resulta dificultoso determinar la cuantía de la ventaja, si la hubiera recibido.

Si alguna ventaja puede verificarse, respecto de un contribuyente en particular, sería el hecho de impedir que otro sujeto se instale en la misma jurisdicción, sin cumplir las normas relativas a la seguridad, salubridad e higiene, generando una competencia desleal.

García Etchegoyen²⁸ citando a Giannini, ratifica que no es requisito de la tasa que el servicio beneficie al contribuyente –dado que esta característica es más propia de la contribución especial-; es suficiente que afecte al sujeto, dando razón con ello a descartar, también, esta modalidad.

²⁷ Villegas, Héctor B. “Manual de Finanzas Públicas”; Ed. Depalma. Buenos Aires, (2000) P. 268/273

²⁸ García Etchegoyen, Marcos. F. “La capacidad contributiva en las tasas como justificación de su procedencia o de la cuantificación de su importe”. En Bulit Goñi Enrique, *Tasas Municipales*. Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, (2007) P. 133

Respecto de la segunda de las teorías enunciadas, debe admitirse que resultaría la más adecuada y ajustada al principio de justicia y equidad, a pesar de lo cual Villegas la descalifica sosteniendo que se trata de una teoría poco práctica. Además, abarca, tanto el costo total como el parcial, soluciones que resultan de imposible aplicación, toda vez que sus autores no dan una explicación cierta y científica respecto del método para determinar ese costo total o parcial y la forma de distribución entre los contribuyentes.

Se coincide respecto de la dificultad de aplicación de la misma.

La Corte Suprema de Justicia, adoptó en algún momento este criterio; aunque no bastaría que el monto de la tasa no resulte extorsivo ni absorbente del bien o de su renta en forma tal que se lo pueda calificar de confiscatorio en los términos del art. 17 de la Constitución nacional, sino que dicho monto debe guardar relación con el costo del servicio, ya que de lo contrario sería un pago sin causa y por lo tanto ilegítimo su reclamo por parte del organismo fiscal.

Más adelante, considera, al analizar las teorías que mezclan la capacidad contributiva y el costo del servicio, como ingredientes para el cálculo de la base imponible, que dicha contribución está legítimamente graduada si es prudente y razonable y si, con lo que se recauda por el conjunto de los ingresos se cubren adecuadamente los servicios.²⁹

Por lo que se considera, que la determinación del costo, en general, de producción del servicio que debe prestar el Municipio, no resultaría imposible.

En igual sentido se expresa Yedro³⁰ al analizar los recaudos que debe observar los municipios en materia de potestades tributarias al crear tasas, considerando que la cuantía de una tasa debe tomar en cuenta el costo efectivo de los servicios con relación a cada contribuyente y la capacidad contributiva de los mismos. Siendo dicha capacidad representada por el valor de los bienes objeto del servicio.

²⁹ Villegas, Héctor B. "Manual de Finanzas Públicas"; Ed. Depalma. Buenos Aires, (2000) P. 269

³⁰ Yedro, Diuigildo y otros. "Modelos de Código Tributario para Municipios de Provincias". Librería Editorial Osmar D. Buyatti. Buenos Aires, (2009) .P.16/17

De modo que sobre la base de la determinación del costo total del servicio, puede determinarse razonable y prudentemente, la cuantía de la tasa en cuestión, teniendo en cuenta el concepto de capacidad contributiva.

En general, ha sido pacíficamente aceptada la idea de que la capacidad contributiva sea tomada en cuenta a la hora de establecer la cuantía de las tasas. Es decir no se la vincula exclusivamente con las prestaciones de carácter contributivo sino que se amplía su aplicación o otras de carácter retributivas.

Bien es cierto, como señala García Etchegoyen³¹, que la operatividad de este principio, respecto de las tasas, se verifica como límite para establecer que donde no hay capacidad contributiva no hay tributo, pero los autores no se han encargado de explicar que sucede más allá de ese límite, es decir que sucede con la capacidad contributiva a la hora de aplicarla como ingrediente de la determinación de la base imponible. Admitimos su utilización, siempre que no desnaturalice o desvirtúe la tasa, confundiéndola con un impuesto.

Entiéndase que lo que se pretende con la aplicación de este principio es que, quienes desarrollan actividades económicas, destinatarios del servicio de inspección, absorban los costos que dicho servicio implica y lo redistribuyan en base a su capacidad contributiva.

De ninguna manera se pretende que se amplíen o extiendan los servicios que presta el Estado, haciendo recaer en este grupo de contribuyentes, los servicios que recibe la población toda.

La introducción del criterio de capacidad contributiva en relación con las tasas, tiene reconocimiento jurisprudencial. Ya la CSJN, en “Banco Nación c/ Municipalidad de San Rafael”, falló admitiendo su aplicación.

³¹ García Etchegoyen, Marcos. F. “La capacidad contributiva en las tasas como justificación de su procedencia o de la cuantificación de su importe”. En Bulit Goñi Enrique, *Tasas Municipales*. Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, (2007) P. 133/134

Esto no significa que mediante su utilización se persiga una recaudación que exceda el costo global del servicio que la tasa financia, sino que la distribución de dicho costo entre el grupo de contribuyentes sea justo, razonable y equitativa.

Resulta evidente que los Municipios han utilizado esta tasa como recurso para el financiamiento de servicios generales prestados a toda la población, de manera que más allá de la capacidad contributiva, la base imponible de esta tasa, y por consiguiente su determinación, exceden lo que largamente la justicia ha considerado como razonable. Muchas teorías que apoyan la aplicación de esta tasa en la forma en que ha venido siendo percibida están impregnadas de intereses que nada tienen que ver con la justicia y equidad del sistema tributario.

Lo que no parece advertirse es que este abuso del Estado en la percepción de los Recursos Tributarios, va contra del desarrollo y el crecimiento, por lo que tarde o temprano la sociedad deberá afrontar las consecuencias que los abusos de poder generan

Un claro ejemplo lo representará la devolución de los importes abonados por las empresas que sin tener local habilitado en la jurisdicción municipal, fueron obligados a ingresar esta tasa, situación que ha sido reconocida por la jurisprudencia de CSJN, a la que debió adherirse el TSJ.

CONCLUSIÓN

Del análisis precedente, surge que el tributo objeto de estudio se asimila más a un impuesto que a una tasa, dado que el objetivo que persigue no se vincula con la prestación de un servicio concreto, efectivo e individualizado en el contribuyente sino que involucra servicios vinculados con la población en general.

Así, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, en la causa Laboratorios Raffo, consideró que, puede ser aplicada tanto como una tasa o como un impuesto, según las circunstancias particulares de cada caso concreto, encuadrándose en la primera categoría si la Empresa obligada al pago de dicho tributo tenía local habilitado en la jurisdicción que pretendía dicho cobro, o si por el contrario carecía de local. En efecto, el Alto Tribunal sostuvo que: Con lo cual, *“la clásica distinción entre impuestos y tasas que realizaba la doctrina tradicional carece de perfiles claros o tajantes, ya que su naturaleza es meramente estructural. Por ello, (...) la definición legal de un mismo hecho imponible operará como tasa o como impuesto según la modalidad de prestación de la actividad sobre la que recaiga el tributo y, en ambos casos, lo será en virtud de los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene y asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población”*. (Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba - Contencioso Administrativo, 2009).

Sin embargo, para la Procuradora de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Dra. Laura Monti, la distinción entre impuestos y tasas no es meramente académica, sino que desempeña un rol fundamental en la coordinación de las potestades fiscales de los diferentes niveles de gobierno.

En el mismo sentido Villegas, al caracterizar los tributos, sostuvo que: *“Estas categorías no son sino especies de un mismo género, y la diferencia se justifica por*

razones políticas, técnicas y jurídicas... del encuadre en una u otra especie puede surgir la legitimidad o no de su cobro por un determinado nivel gubernamental". (Villegas, 2000). *"No solo las facultades de las distintas esferas del poder dependen de esta clasificación en algunos países, sino que además los tributos tienen peculiaridades individualizantes."* (Villegas H. B., 1999).

Con el pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia en el caso Laboratorios Raffo, que calificó a la pretensión tributaria municipal como un impuesto, cuyo sustento radica en las normas federales y locales, emanadas de la autonomía provincial y municipal que delimitan el poder tributario de los Municipios, autorizando a la Municipalidad a percibir impuestos municipales, y del análisis del hecho imponible del tributo analizado, que es utilizado por varios municipios, en particular de la Provincia de Córdoba, se ha puesto en evidencia que la Tasa en cuestión es en realidad un Impuesto.

Por lo cual, teniendo presente las características propias de esta especie tributaria y las prohibiciones que la ley de Coparticipación Federal establece respecto de la facultad de gravar con impuestos que fueren análogos a los nacionales o provinciales coparticipables, queda más que manifiesto que su cobro por parte de los Municipios estaría vedado.

Debe tenerse presente, que el máximo órgano decisorio en materia judicial de la Provincia de Córdoba en la causa "Fleischmann Argentina Incorporated c/ Municipalidad de Córdoba – Contencioso Administrativo", interpretó que la excepción a la prohibición de establecer impuestos análogos a los nacionales coparticipables, incluye a los Tributos Municipales que sean análogos al impuesto sobre los ingresos brutos, de orden provincial³², opinión que, aunque no se comparte, constituye un obstáculo, necesario de superar, a los fines de obtener una adecuada defensa de los derechos de los contribuyentes.

³² La doctrina de este fallo fue luego reiterada por el mismo Tribunal Superior Provincial en los casos "Kodak Argentina SSCI c/ Municipalidad de Córdoba " (31/10/01) y "Pelikan Argentina SA c/ Municipalidad de Córdoba" (27/12/01)

Ahora bien, si se analizase el tributo en base a la regulación hecha por los Códigos Tributarios Municipales, es decir considerándolo como una tasa, la ilegitimidad de cobro surge de la manifiesta desigualdad entre el costo de la prestación del servicio a los sujetos de la obligación tributaria y el quantum que deben ingresar al fisco por dicho servicio, al tratarse esta, de una característica esencial de las tasas, que no puede ser sobrepasada por el fisco, más allá de admitirse que el mismo pueda ser graduado en base a la capacidad contributiva siempre que exista una relación de razonabilidad entre costo del servicio y valor de la tasa.

El único argumento que hemos encontrado favorable a la pretensión de los Municipios es, en definitiva, que la creciente demanda de servicios que reciben estos entes, hacen necesario obtener recursos para su financiamiento, pretendiendo de este modo justificar los excesos que se viene cometiendo.

Es evidente que existe una tendencia generalizada de los fiscos municipales de percibir ingresos que permitan el sostenimiento de su estructura en beneficio de los ciudadanos locales, evadiendo la prohibición de establecer impuestos análogos a los coparticipados bajo una aplicación distorsionada y disimulada de la tasa de inspección, seguridad e higiene, que encubren impuestos, determinando su monto en virtud de la capacidad contributiva, sin que exista relación con el costo del servicio prestado, y siendo en la mayoría de los casos inexistentes, resultando, de este modo, en colisión con la Ley de Coparticipación Federal.

Es por ello que surge una manifiesta ilegalidad en la percepción del tributo analizado, dado que el mismo excede las facultades tributarias de los entes municipales, incluso respecto de los contribuyentes que tienen locales o establecimientos dentro del ejido municipal, en virtud de la analogía que presenta el mismo con el Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos.

Pese a lo expuesto sobre la ilegalidad de la tasa, no debe dejarse de tener en cuenta la situación por la que atraviesan los entes municipales, vinculados con el desfinanciamiento de gastos, que sufren incrementos notables a lo largo del tiempo, los que se ha pretendido subsanar

con la percepción de esta tasa-impuesto, sin tener presente la violación a los derechos de los contribuyentes y a las normas que conforman el ordenamiento legal, que buscan una adecuada coordinación de las potestades tributarias de los diferentes niveles de gobierno.

Sin embargo, el problema de fondo radica en una inadecuada distribución de los recursos correspondientes a cada nivel de gobierno, necesarios para el cumplimiento de sus fines. Problema que los entes municipales menos favorecidos han logrado solucionar mediante la percepción de impuestos bajo el falso ropaje de tasas.

La única solución posible, para evitar que el abuso de poder por parte de los órganos gubernamentales siga produciéndose, consistiría en la correcta aplicación del régimen de Coparticipación Federal, vigente, o mejor aún el que debería establecerse en cumplimiento del mandato constitucional surgido de la reforma de 1994.

BIBLIOGRAFIA

- ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia. *Las Tasas Municipales en el Ambito Tributario*. Buenos Aires: La Ley, 2009.-
- ARTICULO DE INTERNET: DI PAOLA María Eugenia; OLIVER María Fabiana “Autonomía Municipal y Participación Pública” <http://www.farn.org.ar>.-
- ARTICULO DE INTERNET: GIANNI Virginia "Autonomía Municipal. Régimen Municipal” <http://www.reflexionespys.org.ar>.-
- BULIT GOÑI, Enrique G. «Algunas Consideraciones Sobre el Federalismo Fiscal en la Reforma Constitucional.» *Doctrina Tributaria - ERREPAR-*, 1994: 334/343.-
- BULIT GOÑI, Enrique G. *Impuestos sobre los Ingresos Brutos*. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1986.-
- CASÁS, José Osvaldo (2007). Coparticipación y tributos municipales. Tributos análogos. Prestación efectiva del servicio y razonable proporción en los montos. Pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento. Codificación y armonización tributaria municipal. En Bulit Goñi Enrique, *Tasas Municipales*. Buenos Aires: Lexis Nexis.
- CODIGO TRIBUTARIO MUNICIPAL, Río Cuarto (Ordenanza 48/96).-
- CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA (Ed Kapeluz).-
- CONSTITUCION DE LA PROVINCIA DE CORDOBA. Buenos Aires. Producciones Mawis, 2006.-
- CONVENIO MULTILATERAL (<http://www.ca.gov.ar/comarb/index.html>).-
- FALLO: *Bayer S.A C/ Municipalidad de Córdoba*. (Excma. Cámara Contencioso Administrativa de Primera Nominación - Ciudad de Córdoba, 10 de abril de 2006).-

- FALLO: *BGH S.A. c/ Municipalidad de Córdoba* - Plena Jurisdicción – Recurso de Casación (Corte Suprema de Justicia de la Nación, Buenos Aires, 09 de Noviembre de 2010).-
- FALLO: *Fleischmann Argentina Incorporated c/ Municipalidad de Córdoba* - Contencioso Administrativo (Tribunal Superior de Justicia, Córdoba 2001).-
- FALLO: *Compañía Química S.A. C/ Municipalidad de Tucumán* - Recurso Contencioso Administrativo y Acción de Inconstitucionalidad (Corte Suprema de Justicia de la Nación - Buenos Aires, 5 de septiembre de 1989).-
- FALLO: *Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba* - *Contencioso Administrativo* (Corte Suprema de Justicia de la Nación – Buenos Aires, 23 de Junio de 2009).-
- FALLO: *Laboratorios Raffo S.A C/ Municipalidad de Córdoba* - *Contencioso Administrativo*. (Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, 01 de Octubre de 2010).-
- GARCIA BELSUNCE, Horacio A. “Estudios de Derecho Constitucional Tributario” Ed. Depalma, Buenos Aires, 1994.-
- GARCIA ETCHEGOYEN, Marcos Federico (2007). La capacidad contributiva en las tasas como justificación de su procedencia o de la cuantificación de su importe. En B. G. Enrique, *Tasas Municipales*. Buenos Aires: Lexis Nexis.-
- HERNANDEZ, Antonio María. *DERECHO MUNICIPAL - Parte General*. 2003.-
- JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario - tercera edición* -. Buenos Aires: Abeledo- Perrot, 1999.-
- LEY 23.548 COPARTICIPACION FEDERAL DE RECURSOS FISCALES. http://www2.mecon.gov.ar/foro_presupuesto/otrasnorm/coparticipacionfederalderecursosfiscales.pdf.-
- LLANOS, Gonzalo J. (2007). La tasa por inspección de seguridad e higiene. En Bulit Goñi Enrique, *Tasas Municipales*. Buenos Aires: Lexis Nexis.-
- LOPEZ, Alejandro N. «Tasas Municipales: Las Limitaciones a las Potestades Municipales.» *Práctica Profesional (Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social) - La Ley Online* -, (2007). P. 21/33.-
- SPISSO, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Abeledo Perrot, 2009.-

- VILLEGAS, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Depalma, 1999.-
- VILLEGAS Hector B. *Manual de Finanzas Públicas*. Buenos Aires: Depalma, 2000. -
- YEDRO, Diuvigildo y otros. *Modelos de Código Tributario para Municipios de Provincias*. Buenos Aires: Libreria Editorial Osmar D. Buyatti, 2009.-

Formulario descriptivo del Trabajo Final de Graduación

Este formulario estará completo sólo si se acompaña de la presentación de un resumen en castellano y un abstract en inglés del TFG

El mismo deberá incorporarse a las versiones impresas del TFG, previa aprobación del resumen en castellano por parte de la CAE evaluadora.

Recomendaciones para la generación del "resumen" o "abstract" (inglés)

“Constituye una anticipación condensada del problema que se desarrollará en forma más extensa en el trabajo escrito. Su objetivo es orientar al lector a identificar el contenido básico del texto en forma rápida y a determinar su relevancia. Su extensión varía entre 150/350 palabras. Incluye en forma clara y breve: los objetivos y alcances del estudio, los procedimientos básicos, los contenidos y los resultados. Escrito en un solo párrafo, en tercera persona, contiene únicamente ideas centrales; no tiene citas, abreviaturas, ni referencias bibliográficas. En general el autor debe asegurar que el resumen refleje correctamente el propósito y el contenido, sin incluir información que no esté presente en el cuerpo del escrito.

Debe ser conciso y específico”. Deberá contener seis palabras clave.

Identificación del Autor

Apellido y nombre del autor:	FUSERO, María Celeste
E-mail:	fuseromceleste@gmail.com.ar
Título de grado que obtiene:	ABOGADA

Identificación del Trabajo Final de Graduación

Título del TFG en español	<i>Illegalidad de la Tasa que incide en la Actividad Comercial, Industrial y de Servicio</i>
Título del TFG en inglés	<i>Illegality of the rate that affects the commercial, industrial and service</i>
Tipo de TFG (PAP, PIA, IDC)	<i>Investigación Documental Crítica (IDC)</i>
Integrantes de la CAE	<i>José VOCOS</i> <i>Pedro SACONE OCAÑA</i>
Fecha de último coloquio con la CAE	<i>13 de Octubre de 2011</i>
Versión digital del TFG: contenido y tipo de archivo en el que fue guardado	<i>Tesis completa guardada en PDF Adobe Acrobat Document</i>

Autorización de publicación en formato electrónico

Autorizo por la presente, a la Biblioteca de la Universidad Empresarial Siglo 21 a publicar la versión electrónica de mi tesis. (marcar con una cruz lo que corresponda)

Autorización de Publicación electrónica:

- Si, inmediatamente**
- Si, después de mes(es)**
- No autorizo**

Firma del alumno